

UiO • Det juridiske fakultet

Beskatning av forfattere

Kandidatnummer: 715

Leveringsfrist: 25.04.2014

Antall ord: 17478



Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING.....	3
1.1	Oppgavens tema.....	3
1.2	Begrepsbruk.....	3
1.3	Avgrensning.....	4
1.4	Videre fremstilling.....	5
2	REDEGJØRELSE FOR RETTSKILDENE	6
3	INNLEDENDE OM INNTEKTSBESKATNING.....	7
4	ALMINNELIG INNTEKT	10
4.1	Hovedregel for bruttoinntekter	10
4.1.1	Fordel.....	10
4.1.2	Fordelen må være vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet.....	10
4.2	Økonomisk karakter: grense til hobbyaktivitet.....	13
4.2.1	Innledende	13
4.2.2	Ved spørsmålet om beskatning.....	14
4.2.3	Rett til fradrag ved underskuddsår	15
4.3	Tilknytning mellom fordel og arbeid, kapital eller virksomhet: ”vunnet ved” ..	18
4.3.1	Hagerup Rt. 1958 s. 583	19
4.3.2	Vesaas Rt. 1974 s. 976	20
4.3.3	Havrevold Rt. 1979 s. 481	22
5	PERSONINNTEKT	23
5.1	Grensen mellom fordel vunnet ved virksomhet og fordel vunnet ved kapital	23
5.1.1	Forfatterinntekt som kapitalinntekt	23
5.1.2	Andres aktivitet	27
5.1.3	Arvingers royaltyinntekter.....	27
5.2	Grensen mellom fordel vunnet ved arbeid og fordel vunnet ved virksomhet	29
5.2.1	Sondringens relevans	29
5.2.2	Hvordan trekkes grensen mellom arbeidsinntekter og virksomhetsinntekter?..	32

5.2.3	Klassifisering av royaltyinntekter.....	34
5.2.4	Særlig om enkeltstående oppdrag utenfor tjenesteforhold: Frilans	36
5.3	Kort om forfatter med eget aksjeselskap	39
5.3.1	Aksjeselskap og klassifisering av inntekt.....	40
6	TIDFESTING AV FORFATTERINNTEKTER	41
6.1	Innledende om tidfesting av forfatterinntekter	41
6.2	Realisasjonsprinsippet	41
6.3	Kontantprinsippet	42
6.4	Tidfesting av royalty.....	42
6.5	Utjevning av åndsverksinntekt	44
7	FRADRAK.....	45
7.1	Innledning	45
7.2	Oppofrelse.....	45
7.3	Tilknytning	46
7.3.1	Tilknytning mellom kostnad og inntekt: hensiktsmessig og nødvendig kostnad?	46
7.4	Typiske forfatterutgifter og fradragsadgangen	49
7.4.1	Kontorutstyr.....	49
7.4.2	Reiser	50
7.4.3	Markedsføring	51
7.4.4	Utdannelse og kurs	51
7.4.5	Leie og kjøp av skrivested	53
7.4.6	Faglitteratur	54
7.4.7	Fjernsyn og radio	54
7.4.8	Skrivehjelp, manusbearbeidelse, sekretærhjelp og lignende	54
7.4.9	Minstefradrag.....	55
8	LITTERATURLISTE	56

1 Innledning

1.1 Oppgavens tema

Skatterettslig utgjør forfattere en spesiell gruppe. Forfattere kan motta inntekt og innordne sin forfatteraktivitet på mange forskjellige måter. De kan motta inntekt i form av royalty, lønn for arbeid, priser, stipender, betaling for enkeltoppdrag med mer. Forfatteren kan bedrive aktiviteten gjennom enkeltpersonsforetak og aksjeselskap, eller som arbeidstaker, som frilanser eller som oppdragstaker.

Temaet for masteroppgaven er "Beskatning av forfattere". Hovedvekten i oppgaven vil ligge på å redegjøre for regler, og spørsmål som kan oppstå, ved beskatningen av en forfatter. For eksempel ved spørsmål om hvilke forfatterinntekter som er skattepliktige. Det er imidlertid ikke bare av interesse å vite hvilke inntekter vedkommende må skatte av, men også når og i hvor stor grad forfatteren skal skattlegges. Etter oppgavens ordlyd er det nødvendig å redegjøre i et videre perspektiv da reglene om skattleggelse av inntekter kun utgjør en side av beskatningen, mens beskatningen i sin helhet omfatter mer enn dette.

Visse kostnader vil kunne gi rett på fradrag eller avskrivninger på skattbar inntekt og dermed påvirke hvor mye skatt forfatteren må betale. Reglene om innvinning og tilordning vil være av interesse for hvilke skatteregler som skal brukes ved beskatningen, og for hvem som skal skattlegges for inntektene. Til hvilket år forfatterens inntekt tidsfestes, er avgjørende for når han skal skattlegges og hvilke skattesatser som anvendes. Sammen med disse emner vil det som sagt selvsagt være av interesse hvilke inntekter forfatteren må skatte av og hvordan type inntekter disse er. Det kan ved skattleggelsen være av stor betydning om inntektene er kapital-, virksomhets- eller arbeidsinntekter. For eksempel er ikke kapitalinntekt personinntekt. Særlig interessant under dette punktet er klassifisering av forfatteres royaltyinntekter.

1.2 Begrepsbruk

Royalty er et vederlag en person betaler en annen mot å få overdratt enerett til å framstille, mangfoldiggjøre og utgi åndsverk, eller andre verdier, som den andre personen har opphavsretten til. Det typiske er at et forlag kommersielt distribuerer et åndsverk mot at opphavsmannen til åndsverket får en prosentmessig utbetaling for hver solgte enhet. Standardkontrakten fremforhandlet mellom Den Norske Forfatterforening og Den Norske

Forleggerforening sier at forfatteren skal få 15 % royalty for hver solgte enhet før solgte 5000 eksemplarer. Etter 5000 solgte eksemplarer skal royaltyen være 20 %.¹ I tillegg til dette får forfatteren etter avtalen et minstehonorar på 1/3 av beregnet royalty for salg av første opplag. Med begrepet ”forfatter” i oppgavens tittel forstås en som skriver egne tekster. Å være forfatter er ingen beskyttet tittel. Begrepet må dog ikke her tolkes for vidt. Skattlegging av for eksempel en advokatinntekt er ikke beskatning av en forfatter, dette selv om advokaten i sitt yrke skriver tekster. Oppgaven omhandler de typiske forfattergruppene som skriver faglitteratur, skjønnlitteratur, noveller og dikt, men også for eksempel frilansjournalister. Denne oppgaven vil ta for seg beskatning av både hobbyforfattere og forfattere som driver en virksomhet med det formål å tjene penger.

I oppgaven brukes visse begrep noe annerledes enn etter vanlig språklig forståelse. Ord som virksomhet, aktivitet og drift kan i fremstillingen både brukes om virksomheter med og uten økonomisk karakter. Imidlertid vil hovedsaklig begrepet virksomhet brukes om virksomhet med økonomisk karakter, så sant ikke noe annet blir sagt eller kommer frem av sammenhengen.

1.3 Avgrensning

Oppgaven vil ikke redegjøre for beskatning der forfatteren skattlegges for inntekt eller gis fradrag for utgifter der denne ikke har noen tilknytning til hans aktivitet som forfatter. For eksempel vil ikke fradrag for utgifter til bil drøftes, så sant ikke utgiftene til bil har tilknytning til ervervelse av forfatterinntektene. Det er beskatningen av vedkommende som forfatter som er tema for oppgaven, ikke beskatning av han som alminnelig privatperson.

Gevinstbeskatning av forfatter ved for eksempel overdragelse av immatrielle rettigheter vil ikke redegjøres for i oppgaven. Det avgrenses også mot beregning av skatt. Internasjonale spørsmål ved beskatning av forfattere behandles heller ikke i denne oppgaven.

¹Forfatterforeningen. (15.01.2014). http://www.forfatterforeningen.no/files/_resource/documents/avtaler-pdf/2%20Normalkontrakt%20for%20skjonnlitt.pdf

1.4 Videre fremstilling

Videre i oppgaven vil hovedtemaene for redegjørelsen være alminnelig inntekt, personinntekt, herunder klassifisering av inntekt, kravet om at virksomhet og arbeid må ha økonomisk karakter, tidfesting av forfatterinntekter og fradrag for utgifter. I et av undertemaene vil også et særspørsmål om klassifisering av arvede opphavsrettigheter når forfatteren er død drøftes. Før inntektsskattespørsmål redegjøres for, skal det sies noe om rettskildebruken i denne oppgaven og ved beskatning av forfattere generelt.

2 Redegjørelse for rettskildene

På skatterettens område gjelder den alminnelige juridiske metode. Hva som er alminnelig juridisk metode følger av rettskildelæren.² Ved tolkning av skattelovens ordlyd skal dermed en naturlig språklig forståelse legges til grunn. Grunnlaget for en slik tolkning er lang konsis Høyesterettspraksis.

Spesielt for rettskildebildet i skatteretten er vektleggelsen på ligningspraksis. Høyesterett har gitt slik praksis stor vekt i en rekke dommer de siste årene. Ligningspraksisens vekt vil bero på flere momenter. Jo klarere, konsis, hyppig og varig praksis er, jo større vekt vil den gis.³ At ligningspraksis vektlegges i stor grad henger sammen med skatteyters behov for forutberegnlighet og hensynet til horisontal rettferdighet.

Lignings-ABC er en bok som årlig utgis av skattedirektoratet, og omtaler mange aktuelle skattespørsmål. Boken gir uttrykk for skattedirektoratets fortolkning av rettskilder og har normalt samme vekt som Skattedirektoratets meldinger og enkeltstående uttalelser. Uttalelsene i lignings-ABC har først og fremst vekt som rettskilde gjennom ligningspraksis da disse ofte tillegges stor vekt av ligningsmyndighetene i deres praksis. Lignings-ABCs rettskildeverdi i seg selv er derimot begrenset. Boken gir ikke uttrykk for tvil ved angitte løsninger. Av denne grunn vises det i denne besvarelsen forsiktighet med å bruke lignings-ABC som selvstendig rettskildefaktor. Det er først og fremst skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (heretter sktl.) med tilhørende forskrifter, samt Høyesterettsdommer, som i denne oppgaven brukes som sentrale rettskildefaktorer. Av særlig interesse er lover og regler som spesielt omhandler beskatning av forfattere. Folketrygdloven av 28. februar 1997 nr. 19 (heretter ftrl.) vil også til dels belyse noen av oppgavens spørsmål og problemstillinger.

Internasjonale kilder vises det ikke til da oppgaven ikke tar for seg internasjonale spørsmål.

² Se Zimmer (2012) s 47

³ Se Zimmer (2012) s. 53

3 Innledende om inntektsbeskatning

Ved beskatningen er de mest essensielle spørsmål hva skattyter må skatte av og hvor mye han må skatte av dette beløpet. I det følgende vil tema være beskatning av forfatteres inntekt. Når foreligger det en skattepliktig inntekt for en forfatter, og i hvor stor grad skal denne skattlegges?

Når vilkår for inntektsbeskatning vurderes vil det ofte forekomme spørsmål som ikke er spesielle for forfattere. Disse vil ikke behandles da slike spørsmål ligger utenfor oppgavens tema. Oppgaven vil først og fremst ta for seg de særlige interessante og spesielle spørsmål som oppstår ved beskatning av forfattere. Samtidig vil oppgaven søke å presentere det helhetlige bildet av beskatningen av en forfatter. Derfor gjøres det i det følgende kort rede for noen av de generelle skattereglene og satsene som brukes.

Når man skal beregne hvor mye skatt som skal betales må man ha et beløpsmessig grunnlag. Dette kalles i skatteretten beregningsgrunnlag. I norsk skatterett opererer man av forskjellige grunner med to beregningsgrunnlag, nemlig alminnelig inntekt og personinntekt. Når man har slått fast beregningsgrunnlaget, anvendes gjeldende regler og satser på dette.

Når kommune- og fylkeskommuneskatt skal beregnes, bruker man alminnelig inntekt som beregningsgrunnlag. Kommune- og fylkeskommuneskatt blir ilagt fysiske personer og dødsbo. Alminnelig inntekt brukes også som beregningsgrunnlag for fellesskatt til staten. Tilsammen utgjør fellesskatten og kommune- og fylkeskommuneskatten i 2014 27 % av alminnelig inntekt⁴. Selskaper betaler ikke hverken kommune- og fylkeskommuneskatt eller fellesskatt til staten, men såkalt skatt til staten.

Alminnelig inntekt er et nettoinntektsbegrep. Det vil si at det skal gjøres fradrag i beløpet før skatten beregnes. Man får dermed ikke fradrag i skatten direkte, men fradrag i inntekten skatten beregnes ut av. Den viktigste regel om hva som inngår i alminnelig inntekt er sktl. § 5-1. Det kommer frem av sktl. § 5-1 at enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet er inkludert i alminnelig inntekt.

⁴ <http://www.skatteetaten.no/no/tabeller-og-satser/alminnelig-inntekt/?ssy=2014> av 14.04.2014

Personinntekt gjelder for eier av enkeltpersonforetak, arbeidsinntekter med mer. En forfatter kan som sagt både tjene penger som arbeidstaker og gjennom et enkeltpersonforetak. Kapitalinntekter utenfor virksomhet er ikke personinntekt og blir kun beskattet som alminnelig inntekt med en sats på 27 %. Et spørsmål som det senere kommes tilbake til under oppgavens personinntektsdel er om forfatterinntekter kan være vunnet ved kapital utenfor virksomhet. Konsekvensen vil jo blant annet være at forfatteren kun blir ilagt 27 % skatt.

Et annet spørsmål som det kommes tilbake til er hvilke forskjeller som gjør seg gjeldende dersom en forfatter organiserer sin virksomhet gjennom et aksjeselskap istedenfor gjennom et enkeltpersonforetak. Vil dette utgjøre en fordel eller ulempe for forfatteren? Aksjeselskaper blir ikke ilagt personinntekt, men aksjonæren blir skattlagt etter aksjonærmodellen.

Personinntekt brukes som beregningsgrunnlag for å beregne toppskatt til staten og trygdeavgift. Toppskatten ilegges for personer som har tjent over 527 400 kroner i året. Inntekt over dette beløpet skattlegges i 2014 med 9 %. Etter tjente 857 300 kroner i året skattlegges inntekten med en toppskatt i 2014 på 12 %.⁵

For trygdeavgiften gjelder forskjellige satser. Lav sats gjelder for pensjonsinntekt, inntekter for personer under 17 år og over 69 år, og for visse andre inntekter, og er i 2014 på 5,1 %. Mellomsats gjelder hovedsaklig for annen lønnsinntekt og er i 2014 på 8,2 %. Høy sats gjelder for andre næringsdrivende og er i 2014 på 11,4 %.⁶ Allerede her ser man en klar betydning for beskatningen om inntekten regnes som virksomhetsinntekt eller arbeidsinntekt. Andre forskjeller fra om lønnen anses som virksomhetsinntekt eller arbeidsinntekt er reglene om arbeidsgiveravgift, minstefradrag og tidfesting. På hvilken måte reglene skiller seg fra hverandre og hvordan man skal trekke grensen mellom arbeids og virksomhetsinntekt for en forfatter kommes det tilbake til i punkt 5.2 i oppgavens del om personinntekt.

I de videre deler som omhandler inntektsbeskatning vil det bli redegjort for hvilke forfatterinntekter som inngår i alminnelig inntekt og personinntekt, samt hvilke forfatterinntekter som er vunnet ved arbeid, kapital og virksomhet, herunder

⁵ http://lovdata.no/dokument/STV/forskrift/2013-12-05-1499#KAPITTEL_3

⁶ <http://www.skatteetaten.no/no/Tabeller-og-satser/Trygdeavgift/>

grensedragningen mellom de forskjellige typer inntekt og konsekvensen dette vil ha for beskatningen.

4 Alminnelig inntekt

4.1 Hovedregel for bruttoinntekter

Sktl. § 5-1 sier at som skattepliktig inntekt anses ”enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet.” Når alminnelig inntekt skal fastsettes er det avgjørende hva som etter loven er ”enhver fordel”, og at denne er ”vunnet ved” enten arbeid, kapital eller virksomhet. Hvorvidt fordelene stammer fra enten kapital, arbeid eller virksomhet spiller for fastsettelsen av alminnelig inntekt ingen rolle. Alle tre er uansett inkludert i bestemmelsen. Men inntekten må stamme fra en av disse alternativene eller fra en av særbestemmelsene i kapittel 5 i skatteloven for å være inkludert i den alminnelige inntekten.

4.1.1 Fordel

For at det skal foreligge skattepliktig inntekt må det foreligge en ”fordel” jf. sktl. § 5-1. At noe er en fordel må avgrenses i tre retninger.⁷ Fordelen må ha en økonomisk verdi. Dette vil for forfattere som oftes være ganske enkelt å slå fast da de som regel mottar penger for sin forfattervirksomhet, noe som klart har økonomisk verdi. Det er videre ikke en fordel om den er tilgjengelig for alle. For eksempel må ikke en forfatter skatte av fordelene av å bruke gratistilbud som for eksempel wikipedia.org i sitt arbeide. Til slutt må det trekkes en grense mot fordeler som er gitt i arbeidsgiverens interesse. Slike fordeler er ikke nødvendigvis skattepliktige.

4.1.2 Fordelen må være vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet

For at fordelene skal inngå i den alminnelige inntekten må den være vunnet ved ”arbeid”, ”kapital”, ”virksomhet” eller oppfylle kravene i sktl. § 5-50 som omhandler tilfeldig inntekt. Som sagt er det i denne delen ikke interessant under hvilket alternativ inntekten er vunnet ved, men inntekten må være vunnet ved ett av disse alternativene. Derfor gjøres det i det videre kort rede for hva som ligger i ”arbeid”, ”virksomhet” og ”kapital” etter sktl. § 5-1. Det gjøres samtidig rede for når de forskjellige aktuelle inntektene anses innvunnet. Grensedragningen mellom de forskjellige inntektene kommes det tilbake til i personinntektsdelen og behandles minst mulig her.

⁷ Se Zimmer (2012) s. 127

4.1.2.1 Nærmere om Arbeidsinntekt

Ordlyden i sktl. § 5-1 sier ikke nærmere hva bestemmelsen legger i begrepet ”arbeid”. Det er imidlertid i sktl. § 5-10 satt opp noen typiske inntekter som er vunnet ved ”arbeid”. Eksempelene etter § 5-10 er dog ikke uttømmende jf. ordlyden ”blant annet” i første ledd første punktum. ”Lønn” er det første som blir nevnt. Det typiske eksemplet er der en forfatter skriver tekster for et blad og får betalt for dette. Men lønnen er ikke nødt til å stamme fra et arbeidsforhold. Frilansarbeid er også inkludert. Sktl. § 5-10 første punktum bokstav a sier at både lønn ”i og utenfor” tjenesteforhold er å regne som fordel vunnet ved arbeid.

Sktl. § 5-10 nevner videre at feriepengene, drikkepengene, provisjon, priser, stipend, med mer er å regne som fordeler vunnet ved arbeid. Ordlyden ”arbeid” i sktl. § 5-1 og inntektene nevnt i § 5-10 er av en slik art at de må skaffes ved personlig innsats.⁸ Dette er typisk for arbeidsinntekter. Bare fysiske personer kan yte en slik innsats. Men noen inntekter er arbeidsinntekt uten at det kreves en personlig innsats for å skaffe dem da også dagpenger, sykepengene, med mer er nevnt i § 5-10.

Fordeler vunnet ved arbeid innvinnenes samtidig som arbeid utføres og krav på vederlag oppstår.⁹ Dersom en forfatter skriver tekster for et magasin og får timesbetalt, innvinner han inntekten etterhvert som tiden går og arbeidet utføres.

4.1.2.2 Nærmere om kapitalinntekter

På samme måte som for arbeids- og virksomhetsinntekt har skatteloven en egen bestemmelse for hva som er typiske fordeler vunnet ved kapital i sktl. § 5-20. Avkastning ”utenfor virksomhet” av fast eiendom, løsøre, finansgjensander og immaterielle rettigheter er eksempler som blir nevnt jf. sktl. § 5-20 bokstav a-c. Typiske eksempler på kapitalinntekter er leieinntekter, rente på lån og aksjeutbytte.¹⁰ Aksjeutbytte en forfatter tar ut av sitt aksjeselskap er med dette alminnelig inntekt. Sktl. § 5-20 bokstav c nevner også immaterielle rettigheter som eksempel på fordel vunnet ved kapital. Opphavsrettigheter til en bok er en immateriell rettighet. En bok kan produsere royalty, eller opphavsrettighetene til boka kan selges.

⁸ Se Zimmer (2012) s. 131

⁹ Se Zimmer (2012) s. 141

¹⁰ Se Zimmer (2012) s. 156

Innvinning av kapitalinntekter skjer samtidig som rett på avkastning opptjenes.¹¹ Der en forfatter har ordnet sin forfattervirksomhet gjennom et aksjeselskap og mottar utbytte fra dette, kan det stilles spørsmål ved om når utbyttet anses innvunnet på aksjonærens hånd. Utbyttet blir da innvunnet av aksjonæren når generalforsamlingen treffer vedtak om utdelingen.¹²

4.1.2.3 Nærmere om virksomhetsinntekt

Som for arbeidsinntekter er sktl. § 5-1 taus om hva den legger i begrepet ”virksomhet”. For at noe skal klassifiseres som virksomhet må det foreligge en aktivitet av et visst omfang og varighet, som er egnet til å gi overskudd og drives for skattyters regning og risiko. Grunnlaget for dette er rettspraksis, ftrl. § 1-10 og juridisk teori, i tillegg er dette fastsatt i lignings-abc av 2014.¹³

Sktl. § 5-30 kommer med noen eksempler på hva som er typiske virksomhetsinntekter. Denne bestemmelsen gjør imidlertid ikke at man blir så mye klokere på hva som ligger i virksomhetsbegrepet. Ordlyden sier nemlig at blant annet omsetning av varer eller tjenester, realisasjon av andre formuesobjekter og avkastning av kapital ”i virksomhet” er fordeler vunnet ved virksomhet. En ”virksomhet” krever at noen gjør noe. Det må være en viss form for aktivitet. Aktiviteten kan for eksempel bestå i å skrive en bok og gi et forlag rett til å omsette boka mot royaltymbetaling. Men her er det en uklar grense til kapitalinntekter. Hva hvis aktiviteten kun er av beskjedne art? Dette spørsmålet kommer det tilbake til.

Hvilket tidspunkt virksomhetsinntekter innvinnes på beror på inntektens karakter. Som utgangspunkt må det ses hen til sktl. § 5-30 som omfatter fordel vunnet ”ved omsetning” og ”avkastning”. I ordlyden kan først og fremst innfortolkes at inntekten ikke er innvunnet før det er oppstått en omsetning eller avkastning. Er det snakk om avkastning fra opphavsrettigheter gjennom royaltysinntekter kan det synes som om tidspunktet for når man

¹¹ Se Zimmer (2012) s. 159

¹² Se Zimmer (2012) s. 159

¹³ Se punkt 3.1 på <http://www.skatteetaten.no/en/Radgiver/Rettskilder/Handboker/Lignings-ABC/Kapitler/V/?mainchapter=75935#x75935> (28.02.2014)

har krav på royaltyen fra forlaget må være avgjørende for når inntekten er innvunnet. Inntekten vil da som oftest bli innvunnet etterhvert som boka selges, dette i motsetning til arbeidsinntekter der inntekten blir innvunnet mens arbeid utføres. Dette selv om en forfatter skriver en bok over lengre tid og boka etter hvert får en potensiell økonomisk verdi. Verdien er først innvunnet når omsetningen eller avkastningen foreligger, ikke etterhvert som boka blir skrevet. Det er skattereglene på innvinningstidspunktet som skal legges til grunn for beskatningen. Hvis en suksessfull forfatter skriver mange bøker over flere år, men venter med å gi ut bøkene til skattereglene forandres til hans fordel, kan han hypotetisk sett unngå skatt ettersom skattereglene da han skrev boka ikke skal legges til grunn. Slik planlegging er neppe noe praktisk problem. Forandringer i skattereglene kan være uforutsigbare, i tillegg forekommer drastiske forandringer i inntektsbeskatningen for virksomhet svært sjeldent, hvis de overhode kommer i forfatterens levetid.

Om ”virksomhet” i skattelovens forstand sier Zimmer at dette må forstås som ”*aktivitet med økonomisk karakter*”.¹⁴ At en virksomhet har økonomisk karakter har i praksis ført til spørsmålet om beskatning av hobbylignende virksomhet og fradrag for kostnader til slik virksomhet. Dette spørsmålet er også aktuelt for ”arbeid” etter sktl. § 5-1.

4.2 Økonomisk karakter: grense til hobbyaktivitet

4.2.1 Innledende

Høyesterett har innfortolket et krav i sktl. § 5-1 sin ordlyden om at ”virksomhet” og ”arbeid” om at arbeidet eller virksomheten må ha økonomisk karakter. Det vil si at det bare er arbeid eller virksomhet med økonomisk karakter som er skattepliktig etter sktl. § 5-1. Dette stemmer også overens med definisjonen av selvstendig næringsdrivende i ftrl. § 1-10. Det trekkes her en grense til hobbyaktivitet. Men grensen til hobbyaktivitet er ikke bare relevant ved spørsmålet om beskatning av forfatters inntekter. Etter sktl. § 6-1 gis det bare fradrag for utgift som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Hobbyvirksomhet har ikke økonomisk karakter og er dermed ikke ”skattepliktig”. Det gis da

¹⁴ Se Zimmer (2012) s. 132

ikke fradrag etter sktl. § 6-1 for utgifter med tilknytning til slik virksomhet. I det følgende vil det redegjøres for spørsmålet om økonomisk karakter ved spørsmål om beskatning av en forfatters inntekter og fradrag for en forfatters utgifter.

4.2.2 Ved spørsmålet om beskatning

Det er ikke all aktivitet og arbeid det er heldig å beskatte. Et mål ved beskatningen er å beskatte arbeid og virksomhet som skaper nye verdier. Men mye arbeid skaper ikke slike nye verdier. Arbeidet eller aktiviteten kan være en del av et hobbyprosjekt, veldedig arbeid eller en del av en opplæring.¹⁵ Skal man også skattlegge slikt arbeid eller virksomhet? Å skattlegge inntekter fra slik aktivitet kan fungere negativt for aktivitetens drift i fremtiden, noe som kan ha en uheldig virkning på samfunnet. Viktigst er nok at slike aktiviteter ikke skaper nye verdier og det ikke er slik aktivitet beskatningen er ment å treffe. Dette stemmer godt overens med at Høyesterett har innfortolket et krav om økonomisk karakter i sktl. § 5-1. Merk at det som sies i denne delen kan også få betydning for spørsmålet om fradrag da skattepliktig inntekt ett år også betyr at det også gis fradrag for utgifter knyttet til inntekten det samme året.

Men hvor går grensen for når arbeidet eller virksomheten har økonomiske karakter? Det er typisk at forfattere starter sin virksomhet på fritiden for rekreasjons- eller moro skyld. Hva hvis en person skriver diktsamlinger, bøker, noveller og lignende på hobbybasis uten mål om å tjene noe på aktiviteten, men, ved hell, allikevel tjener på det han har skrevet? Vil det da foreligge en skatteplikt?

Og har det noen betydning for beskatningen av en forfatters inntekt ett år at hans aktivitet i tidligere år og samlet sett har gått med underskudd? Vil det ikke da være tydelig at hans aktivitet ikke har økonomisk karakter, men karakter av hobby?

For å finne ut hva som ligger i at arbeidet eller virksomheten må ha økonomisk karakter, og for å besvare noen av spørsmålene som ovenfor er stilt, må man gå til Høyesterettspraksis.

Rt. 1965 s. 1159 omhandlet inntekt fra travsport. En person (Vister) drev med travsport på hobbybasis. Fra 1954 til 1961 hadde han tre år med overskudd, men et samlet underskudd for

¹⁵ Se Zimmer (2012) s. 134

alle årene på 19 172 kroner. Saken omhandlet overskuddet i 1954. Spørsmålet var om beløpet var skattepliktig til tross for aktivitetens hobbypreg. Et særlig spørsmål herunder var om man skulle vektlegge at skattyter ikke hadde økonomiske motiver ved sin aktivitet. Høyesterett sluttet seg i det vesentligste til lagmannsrettens begrunnelse og kom til at overskuddet fra 1954 var skattepliktig. Fra dommer Rodes uttalelse som Høyesterett sluttet seg til: ”Etter min mening kan ikke Visters subjektive motivering være bestemmende for skatteplikten, verken i den ene eller annen retning. Det avgjørende må være om grunnlaget for inntektsservervet objektivt sett er den art, at den derved kunne vinne fordel går inn under skattelovens inntektsbegrep.” Standpunktet ble senere opprettholdt av Høyesterett i Rt. 1985 s. 319.

Rt. 1965. s. 1159 og Rt. 1985 s. 319 taler i stor grad for at man ikke skal vektlegge skattyters eget formål bak aktiviteten ved spørsmål om hvorvidt arbeidet har økonomisk karakter. Om en forfatter skriver en bok for moro skyld, eller med økonomisk vinning for øye, spiller således ingen rolle for hans skatteplikt. Merk samtidig at forfatterens motivasjon for driften og dennes utgifter kan få betydning i andre skatterettslige drøftelser.

I Rt. 1965 hadde Visters aktivitet samlet sett gått i underskudd over en årrekke, men han måtte fortsatt skatte av overskuddet sitt i 1954. Dommen taler for at forfatteraktiviteten ett år da kan ha økonomisk karakter selv om den samme aktiviteten, samlet sett, over flere år går med underskudd.

Oppsummeringsvis kan det sies at forfatteraktivitet nesten utelukkende vil ha økonomisk karakter så sant det foreligger et overskudd, og at det ikke spiller noen rolle for skatteplikten om arbeidet eller aktiviteten har hobbypreg eller ikke. Det vil heller ikke spille noen rolle om hans forfatteraktivitet har gått med underskudd over flere år, aktiviteten kan fortsatt ha økonomisk karakter det året skatteyder oppnår et overskudd. Unntak kan kanskje tenkes for rene veldedighetsoppdrag ol. men er neppe noe praktisk.

4.2.3 Rett til fradrag ved underskuddsår

I Rt. 1965 s. 1159 hadde skattyters travrvirksomhet økonomisk karakter det år virksomheten gikk i overskudd. Da er inntekter fra virksomheten skattepliktige, men skattyter har også rett på fradrag for utgifter etter sktl. § 6-1. Men hva hvis det ikke foreligger et overskudd? Kan virksomhet eller arbeid ha økonomisk karakter også når driften går i underskudd?

Spørsmålet er i utgangspunktet det samme som ovenfor, det vil si om arbeidet eller virksomheten har økonomisk karakter. Om en aktivitet har økonomisk karakter er imidlertid mer praktisk ved spørsmål om fradrag. Andre fradragsspørsmål er behandlet samlet i oppgavens del 7.

En forfatter vil typisk drive på med skribentaktivitet en god stund før han mottar noen inntekt for denne. Vil en forfatter ha krav på fradrag for utgifter i disse underskuddsår? Og hvordan skal man så avgjøre om en virksomhet som ikke går i overskudd har økonomisk karakter eller ikke?

Ftrl. § 1-10 setter som sagt opp et vilkår for selvstendig næringsdrivende at de driver virksomhet som er ”egnet til å gi nettoinntekt”. Dette gjelder også der virksomheten går i underskudd.

Rt. 1985 s. 319 gjaldt fradrag for utgifter til drift av en jordbrukseiendom som gikk i underskudd. Jordbrukseiendommen hadde blitt drevet med underskudd over flere år og fradraget ble gjort i skattyters betydelige øvrige inntekter. Spørsmålet var om driften av eiendommen utgjorde en virksomhet, herunder om virksomheten hadde økonomisk karakter. Høyesterett kom til at skattyters kostnader ikke var fradragsberettiget. Førstvoterende uttalte at: ”Det sentrale i virksomhetsbegrepet, med henblikk på det som i denne saken framstiller seg som tvilsomt, er at virksomheten objektivt sett må være egnet til å gi overskudd, om ikke i det år likningen gjelder, så iallfall på noe lengre sikt. Det er ikke tilstrekkelig at driften isolert sett gir inntekter, hvis de utgifter som pådras ved den aktivitet som utøves, overstiger inntektene”.

Dommen viser at det avgjørende må være om virksomheten objektivt sett er ”egnet til å gi overskudd” og at man skal se på aktiviteten over ”noe lengre tid” enn ett år.

En forfatter kan dermed også få fradrag de årene han ikke oppnår en inntekt. Spørsmålet må bero på en objektiv vurdering av forfatterens virksomhet. Dersom hans virksomhet ikke er egnet til å gi overskudd, må den anses som en hobby og kostnader til aktiviteten vil ikke være fradragsberettiget.

Det kan være vanskelig å si hvilke virksomheter som er egnet til å gi overskudd og hvilke som ikke er det. I utgangspunktet er det mulig for alle forfattere som produserer åndsverk å tjene penger på sin aktivitet, men det må her settes en grense. Dette fordi forfatteraktivitet kan føre til store kostnader uten noen inntekt, samtidig som det gjerne ligger andre motiver enn fortjeneste bak virksomheten. En forfatter kan ha andre store inntekter og det er da urimelig at han skal gis fradrag i disse i utgifter til noe som i realiteten må regnes som en hobby. Da ville hans hobby egentlig bli sponset gjennom skattefradrag. At alle som driver med skribentvirksomhet skal få fradrag for sine utgifter er således klart ikke holdbart. Grensen mellom de skribenter som driver virksomhet med økonomisk karakter og de som driver hobbyvirksomhet vil ikke trekkes basert på overskudd som er mulig å oppnå, men en objektiv vurdering av forfatterens virksomhet og om denne er egnet til å skape overskudd.

En forfatter som bruker mye tid og energi på sin forfattervirksomhet vil objektivt sett ha bedre forutsetninger for å oppnå en nettoinntekt enn den som bruker lite tid og energi. Hvis for eksempel en person jobber deltid i sin vanlige jobb for å prioritere forfattervirksomhet vil dette være et moment som taler for at hans virksomhet er egnet til å skape nettoinntekt. Men dette momentet bør ikke alltid være avgjørende. Mange bruker svært mye tid på hobbyer de aldri tjener eller akter å tjene penger på. Det hjelper ikke å bruke mye tid på å skrive noe dersom det du skriver ikke er egnet til å skape en nettoinntekt. Fradrag bør derfor ikke nødvendigvis gis selv om skattyter bruker mye tid og energi på virksomheten. Et annet moment kan være at forfatteren tidligere har tjent penger på skribentvirksomhet. Dette kan tale for at hans virksomhet er egnet til å skape en nettoinntekt. Men dette momentet kan selvsagt veie mindre dersom hans nåværende skribentvirksomhet er av en annen karakter enn den han tidligere tjente penger på. For eksempel der en forfatter tidligere har tjent penger på faglitteratur, men nå skriver krimbøker. En forfatters virksomhet er nok mer egnet til å skape overskudd om han har avtale med og driver løpende samarbeid med forlag. Dersom et forlag er villig til å gi ut en forfatters bok er det trolig mulig å si hvor mye penger forfatteren sannsynligvis vil tjene på arbeidet, og derfor relativt enkelt å foreta en vurdering av hvor egnet virksomheten er til å skape overskudd.

Forfatterens egne spådommer om mulig fremtidig inntekt skal ikke vektlegges så lenge han ikke kan underbygge spådommene med fakta. Dette da vurderingen skal være objektiv. Det holder ikke at forfatteren selv mener han kommer til å gi ut en bestselger om noen år dersom

dette ikke objektivt sett er sannsynlig. Det bør også vektlegges hvordan type tekst forfatteren jobber med. Det er for eksempel ofte enklere å slå fast den inntektsskapende evnen til en faglitterær bok, enn et åndsverk hvis inntektsskapende evne er heller tvilsom. For eksempel der en forfatter skriver en tekst som åpenbart mangler målgruppe.

En virksomhet kan gå fra å være en virksomhet med økonomisk karakter til hobby, eller omvendt etterhvert som tiden går. Slikt kan tenkes der for eksempel en person jobber deltid som selvstendig forfatter, men etter en viss tid ikke har tjent noe på virksomheten. Omstendighetene kan da tilsi at han ikke driver en fradragsberettiget virksomhet, men en hobby uten fradragsrett. Det må nok kunne legges til grunn at det skal en del til før en virksomhet med økonomisk karakter ikke lenger skal anses å ha økonomisk karakter hvis forfatteren fortsatt prøver å tjene penger. Et eksempel kan være der forfatteren skriver manuskripter og har utgifter i tilknytning til dette, men forlagene refuserer manuskriptene. Opptrapping av virksomhet er nok svært vanlig for forfattere. De starter ofte med skriving på fritiden, men går over til å gjøre skrivingen til en levevei når den blir lønnsom. Akkurat når virksomheten får økonomisk karakter kan være vanskelig å slå fast, og vil bero på en vurdering som beskrevet ovenfor.

4.3 Tilknytning mellom fordel og arbeid, kapital eller virksomhet: "vunnet ved"

Ved at sktl. § 5-1 sier at fordelene må være "vunnet ved" arbeid, kapital eller virksomhet, setter ordlyden opp et krav om sammenheng mellom det som har blitt opptjent og på måten det har blitt opptjent på. En naturlig språklig forståelse av ordlyden "vunnet ved" gir ikke noe klart svar på hva som kreves av tilknytning, men taler for at det skal gjøres en konkret skjønnsmessig helhetsvurdering av tilknytningen mellom vederlaget og den aktuelle aktivitet eller kapital.

For forfattere vil som regel vilkåret om tilknytning ikke utgjøre noe problem. Mottatt royalt har klart nok tilknytning til forfatteres skribentvirksomhet. Andre skribenter som tar frilansoppdrag eller er faste ansatte og mottar alminnelig lønn har vunnet lønnen ved arbeid. Vilkaaret er her uproblematisk. Dette fordi tilknytningen mellom aktivitet og vederlag er såpass sterk.

Imidlertid har vilkåret i praksis resultert i særlige problemer hva gjelder stipender, priser og lignende til forfattere. Grunnen til dette er at disse ytelsene særlig kan ha en fjern og avledet tilknytning til forfatterens virksomhet eller arbeid. Det kan da spørres om inntekten er ”vunnet ved” arbeid eller virksomhet. Vilkåret om tilknytning må ses sammen med at gaver er skattefrie jf. sktl. § 5-50 tredje ledd.

For vanlig arbeidsinntekt regner den arbeidende med å få betalt for arbeidet, har et rettslig grunnlag for denne betalingen og hadde neppe gjort arbeidet uten vederlaget. Det er klart at forfattere hverken har rett på eller kan regne med å få priser, stipender og lignende ytelser. Hvor stor vekt skal disse omstendighetene ha ved vurderingen av om fordelene er vunnet ved forfattervirksomheten? I tillegg gis stipender, priser og lignende typisk av andre enn forlag eller andre som har en sterk tilknytning til forfatteren. Utelukker dette at inntekten kan være ”vunnet ved” virksomheten?

Hvilke momenter som vil veie særlig inn i vurderingen kommer blant annet frem av rettspraksis. Det er her tre Høyesterettsdommer av interesse, nemlig Rt. 1958 s. 583, Rt. 1974 s. 976 og Rt. 1979 s. 481. Felles for alle dommene er at prisene og stipendene som ble gitt i sakene hadde et visst gave-element, men samtidig hadde en viss tilknytning til forfatterens virksomhet som forfatter. I det følgende vil det gjøres rede for dommene og deres overføringsverdi på andre saker der forfattere mottar priser, gaver og lignende.

4.3.1 Hagerup Rt. 1958 s. 583

Dommen omhandler en forfatterinne som mottok et stipend på 5000 kroner fra et forlag i anledning dets 75 års jubileum. Spørsmålet var om beløpet var å regne som skattefri gave, eller om det var ”vunnet ved” virksomhet. Høyesterett tiltrådte tingrettens uttalelser, og kom til at beløpet var skattepliktig. Det ble først lagt til grunn at fordel kan beskattes som inntekt, selv om den ”tillike har de egenskaper som etter vanlig sprogbruk kjennetegner en gave.”¹⁶ Et moment som ble vektlagt i denne sammenheng var at fordeler som tantieme, gratialer og lignende etter daværende lov var skattepliktige som arbeidsinntekt til tross for at det ikke forelå noen rettslig plikt til å yte slikt vederlag, og ytelsene i de fleste tilfeller må regnes som

¹⁶ Se Rt. 1958 s. 583

gaver i formuerettslig forstand. Slike ytelser blir også typisk gitt av andre enn arbeidsgiver.¹⁷ Idag er ”stipend”, ”priser” og ”lignende ytelser” eksempler på skattepliktig arbeidsinntekt etter sktl. § 5-10.

Videre fastsatte førstvoterende på dommens side 585 vurderingstema for vilkåret: ”Under enhver omstendighet må det avgjørende kriterium bli om det i det konkrete tilfelle består en så nær sammenheng mellom det arbeid eller den virksomhet som er ytet, og den fordel som er oppnådd, at det er naturlig å se den som «vunnet» ved arbeidet eller virksomheten.” Et moment som ble særlig vektlagt av Høyesterett var forfatterens sterke tilknytning til forlaget som ga stipendet. Tingretten vektla i sin vurdering (som Høyesterett tiltrådte) at forfatterinnen fikk prisen på grunn av sine egenskaper som, og sitt arbeid som, lyriker.

Dommen viser at inntekter med gavepreg også kan være ”vunnet ved” arbeid eller virksomhet. Ut fra dette kan det utledes at det ikke er avgjørende at forfatteren ikke har rett på ytelsen, ikke kan kreve å få denne eller at den blir gitt av andre enn arbeidsgiver, oppdragsgiver eller samarbeidspartner. Selv om en forfatter får noe fra en annen av ren gavmildhet kan det han får fortsatt være ”vunnet ved” arbeid eller virksomhet. Sktl. § 5-10 støtter denne løsningen. Samtidig viser dommen at forholdet mellom forfatteren og den som yter stipendet var av stor betydning i vurderingen sammen med hvorfor og i hvilken kontekst stipendet ble gitt.

4.3.2 Vesaas Rt. 1974 s. 976

Rt. 1974 s. 976 omhandlet to forfattere som fikk Norsk Kulturråds litteraturpris med pengepremie på til sammen 15 000 kroner. I motsetning til faktum i Rt. 1958 s. 583 forelå det ikke et nært forhold mellom den som ga pengene og den som mottok.

Spørsmålet i saken var om pengene var ”vunnet ved” forfatternes virksomhet, herunder om om disse skulle anses som skattefrie gaver i lovens forstand. Høyesterett tok utgangspunkt i rettssetningen som ble oppstilt i Rt. 1958 s. 583 (se ovenfor), og kom til at det forelå skatteplikt da fordelene måtte anses som ”vunnet ved” virksomhet.

¹⁷ Se Rt. 1958 s. 583

Førstvoterende som representerte flertallet uttalte at: ”Når en slik premieringsordning for bøker er bragt i stand, står det for meg slik at pristildeling fremtrer som en økonomisk fordel vunnet på en også for forfatterne selv påregnelig eller adekvat måte ved deres litterære arbeid.” Deretter kommenterte han ytelsenes gavepreg og sa: ”Etter min oppfatning kan ikke pristildelingene betegnes som gaver. De er det ikke ut fra formålet med prisene, som er å påskjønne gode litterære arbeider og å stimulere interessen for norsk litteratur. De er det heller ikke for forfatterne, som ved sitt arbeid gjør seg fortjent til priser som Kulturrådet har forpliktet seg til å dele ut.”

Høyesterett vektla at prisene var gitt på grunn av forfatternes litterære arbeid og at å vinne en slik pris for det litterære arbeidet var påregnelig for forfatterne. Forfattere er en gruppe som i sin alminnelighet kan regne med å motta priser, stipender, støtte og lignende for deres arbeid. Hvorvidt prisen er kjent eller burde vært kjent for forfatteren burde ikke spille noen rolle for forfatterens skatteplikt. Det er i hvilken anledning prisen er gitt som burde være relevant ved vurderingen. Det kan tenkes at priser og stipender blir gitt forfattere for annet enn det litterære. For eksempel der en forfatter får en pris for å fronte visse saker i media. Tilknytningen til arbeidet eller virksomheten er da typisk svakere enn når forfatteren mottar priser for litterært arbeid. Det er imidlertid ikke alltid klart når en forfatter mottar en pris for sitt litterære arbeid og når han mottar den av andre grunner. For eksempel kan tenkes tilfelle der en forfatter mottar en pris med visse æreselementer.

Et annet moment kan være om prisen eller stipendet fremstår som et rimelig vederlag til virksomheten eller arbeidet. Hvis prisens pengebeløp er urimelig høy i forhold til virksomheten kan det trolig legges til grunn at den har et delvis gaveelement. Tidsmomentet vil også være av betydning. Jo lengre tid som går fra virksomheten utøves til prisen eller stipendet gis, jo mindre tilknytning vil typisk foreligge mellom disse.¹⁸ Dersom det har gått svært mange år fra det litterære arbeid utføres til prisen gis, har prisen gjerne mer preg av æresbevilgning og gave enn inntekt ”vunnet ved” virksomhet.

Senere har det kommet en særbestemmelse i sktl. § 5-15 første ledd som sier at visse fordeler ikke regnes som inntekt, blant annet kunstnerlønn bevilget av Stortinget etter bokstav j. Nr. 1.

¹⁸ Se Zimmer (2012) s. 149

Sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 2 nevner også ”kultur- og ærespriser utdelt av stat, fylkeskommune eller kommune”. Nordisk råds litteraturpris er herunder inkludert og regnes dermed i dag som skattefri.¹⁹

4.3.3 Havrevold Rt. 1979 s. 481

Dommen omhandlet beskatning av en pris til en forfatter for et hørespill utdelt av organisasjonen Prix Italia. Spørsmålet i saken var om sammenhengen mellom prisen og forfattervirksomheten var så fjern at prisen ikke kunne anses som ”vunnet ved” virksomheten. Det ble igjen vist til vurderingstemaet fra Rt. 1958 s. 583. Høyesterett kom til at prisen var ”vunnet ved” virksomheten og at beløpet var skattepliktig. Det ble blant annet vektlagt at prisen gjaldt et konkret verk, ikke en hedersbevisning for forfatterens samlede litterære innsats eller hedersbevisning for en ikke ervervsmessig innsats. Dommen støtter opp under prinsippene slått fast i de to tidligere dommene.

¹⁹ <http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Handboker/Lignings-ABC/Kapitler/P/?mainchapter=72691#x72691> av 01.04.14 punkt 2

5 Personinntekt

Det vises til det som tidligere er sagt om personinntekt. Fordel vunnet ved arbeid er personinntekt jf. sktl. § 12-2 a. Det skal også beregnes personinntekt for eier av enkeltpersonforetak jf. sktl. § 12-10 første ledd.

Hvorvidt inntekten er vunnet ved kapital eller virksomhet har betydning for om inntekten er personinntekt. I det følgende vil temaet være grensen mellom de forskjellige inntektstypene og hvilke konsekvenser dette vil få for beskatningen. Det vil også redegjøres for klassifisering av royaltyinntekter, herunder også de tilfeller der forfatteren er død og arvingene mottar inntekten. På slutten av denne delen sies det noe om forfattere som driver sin drift gjennom et eget aksjeselskap.

5.1 Grensen mellom fordel vunnet ved virksomhet og fordel vunnet ved kapital

Kapitalinntekter er ikke personinntekt og blir ikke ilagt toppskatt eller trygdeavgift. Kapitalinntekter blir da som sagt kun ilagt alminnelig inntekt med en skattesats på 27 %. For en forfatter vil det dermed være skattemessig gunstigst å motta inntekt i form av kapitalinntekt fremfor virksomhetsinntekt. Men kan forfatterinntekter i det hele tatt være kapitalinntekter?

5.1.1 Forfatterinntekt som kapitalinntekt

Avkastning av opphavsrett utenfor virksomhet er kapitalinntekt etter sktl. § 5-20. For at noe skal klassifiseres som virksomhet må aktiviteten som sagt ha et visst omfang og varighet, være egnet til å gi overskudd og drives for skattyters regning og risiko. Med støtte i ordlyden har det i praksis ved vurderingen, av om fordelen er vunnet ved kapital eller virksomhet, gjerne vært avgjørende om aktiviteten har hatt et visst omfang. Svaret må bero på en skjønnsmessig helhetsvurdering av skattyters aktivitet. Når man skal avgjøre hva som skal være en del av aktiviteten må man se på den samlede personlige innsats som er lagt ned for å erverve inntekten.

For en forfatter vil aktiviteten først og fremst bestå i å faktisk skrive et åndsverk, men også markedsføring, manusbearbeidelse og forvaltning av åndsverk kan tas med i vurderingen.

Dette kommes det tilbake til. Med å forvalte et åndsverk menes i denne oppgaven, så sant ikke annet blir sagt, at forfatteren eller andre styrer over åndsverket. Dette innebærer blant annet å inngå avtale med forlag om omsetning av åndsverket, eller å gi ut åndsverket på egen hånd.

5.1.1.1 Praksis ved forvaltning av eiendom

Spørsmålet om fordelingen har vært vunnet ved kapital eller virksomhet har særlig vært oppe i praksis ved utleie av fast eiendom. Det er aktiviteten som kreves for å forvalte eiendommen som i rettspraksis har blitt tillagt avgjørende vekt for om inntekten er kapitalinntekt eller virksomhetsinntekt, se blant annet Rt. 1973 s. 931 der førstvoterende sa at ” den aktivitet som har vært nødvendig for å drive den omhandlede utleievirksomhet i saksøkernes eiertid har hatt et omfang som gjør at den må ansees å være «virksomhet».

Utleieinntekter skiller seg fra forfatterinntekter på flere måter. Blant annet forvalter man som forfatter ikke bare en kapitalgjenstand. En forfatter forvalter en gjenstand han selv har produsert gjennom personlig innsats. Å produsere et åndsverk og forvalte dette vil selvsagt kreve en viss aktivitet fra skattyters side. Men dette i seg selv utelukker ikke at forfatterinntekter kan være kapitalinntekter. Hva hvis den personlige innsatsen er svært beskjeden?

5.1.1.2 Forts. Forfatterinntekter som kapitalinntekt

Om forfatteren driver profesjonelt eller ikke vil klart ha noe å si i vurderingen. En som jobber fulltid som forfatter legger gjerne ned mer personlig innsats enn en som jobber som forfatter på deltid eller utenom vanlige arbeidstider. En som jobber heltid eller deltid som forfatter legger imidlertid ned så mye innsats at det da, i tråd med generell praksis som omhandler grensen mellom kapital- og virksomhetsinntekt, må sies å foreligge en virksomhet.

Det kan stilles spørsmål ved om det generelt kreves mer innsats for å lage lengre tekster enn korte, og at dermed åndsverkets karakter burde spille inn i vurderingen av aktivitetens omfang. Dette på samme måte som at det nå i praksis automatisk legges til grunn at det kreves mer personlig innsats for å forvalte store og mange eiendommer enn små og få. På den ene siden vil gjerne en forfatter som har skrevet en roman kunne sies å drive aktivitet av et større omfang enn en forfatter som står bak en diktsamling eller en enkelt novelle, men dette kan

ikke nødvendigvis legges til grunn. På den andre siden kan nemlig en forfatter bruke svært mye tid og energi på å skrive kortere tekster. Noen vil nok også påstå at det er vanskeligere å gjøre en kort tekst god enn en lang. Dog må det nok generelt kunne legges til grunn at åndsverkets karakter kan ha noe å si om hvor mye innsats som ligger bak, og at åndsverkets karakter burde kunne vektlegges som et moment i helhetsvurderingen av om virksomheten er av et visst omfang.

5.1.1.3 Forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven § 12-2-2

Forskrift fastsatt av Skattedirektoratet til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (heretter FSSD.) § 12-2-2 gjelder personinntekt av forfatterhonorarer. Første ledd sier at godtgjørelse fra forlegger til forfatter som ikke beregnes ut fra salg er personinntekt etter sktl. § 12-2 bokstav a. Dersom godtgjørelsen regnes ut fra salg er den personinntekt etter sktl. § 12-10 og 12-2 bokstav f, som er reglene for personinntekt for deltaker i deltakerlignet selskap og eier av enkeltpersonsforetak, det vil si personinntekt for virksomhet. Forskriften følger opp en melding fra Skattedirektoratet i Utv. 1979 s. 650. I meldingen kommer det frem at godtgjørelse som regnes som royalty skal være næringsinntekt.

FSSD. § 12-2-2 taler således for at royalty fra et forlag til en forfatter skal være personinntekt. Det vil si at royalty ikke regnes som kapitalinntekt. Dette kan begrunnes både i den personlige innsatsen ved å produsere åndsverket, men også innsatsen med å forvalte opphavsrettighetene.

Men kan man med grunnlag i forskriftens ordlyd legge til grunn at forfatterinntekter alltid skal regnes som virksomhetsinntekt eller arbeidsinntekt, og dermed også personinntekt, eller kan forfatterinntekter også i visse tilfeller være kapitalinntekter?

Forskriftens § 12-2-2 omhandler bare ytelser fra forlag til forfatter og bare ytelse som er beregnet etter salg. Hva hvis ytelsen stammer fra andre enn forlaget? Og hva hvis inntekten er skapt ved svært lite personlig innsats?

Utv. 1971 s. 238 LRD omhandlet en advokat som skrev komposisjoner på fritiden. Han vant en pris for en komposisjon som han hadde opphavsretten til. Spørsmålet var om prisen var skattepliktig når kapitalgjenstanden den var vunnet for var et resultat av hobbyaktivitet. Lagmansretten fant at det ikke forelå et slik unntak ved kapitalinntekter som ved arbeids- og

virksomhetsinntekter som nevnt tidligere. Av interesse for vårt spørsmål er at i denne saken produserte noen ved personlig innsats et åndsverk for så å tjene penger på dette og at prisen vedkommende fikk for arbeidet ble ansett som kapitalinntekt, ikke virksomhetsinntekt.

For det første var personen i saken ikke profesjonell kunstner. For det andre stammet inntekten fra en pris fra en ukjent tredjemann, noe som ikke direkte krever at skattyter forvalter åndsverket. I saken var det således snakk om lav inntektsskapende aktivitet og denne var ikke av profesjonell natur.

Er det noen grunn til at et lignende tilfelle med en amatørforfatter skal behandles annerledes? Forskriftens § 12-2-2 gjør seg ikke gjeldende i et slikt tilfelle da en slik pris ikke kommer fra et forlag og ikke beregnes etter salg. Rettskildemessig er det ikke noe i veien for å regne en tilsvarende pris til en amatørforfatter som kapitalinntekt. Aktiviteten med å skaffe en slik inntekt er så beskjedne at det stemmer best med skattelovens ordlyd, og praksis om grensen mellom virksomhetsinntekt og kapitalinntekt, å regne inntekten som kapitalinntekt.

Men hva hvis det var snakk om royaltyinntekt fra et forlag? Her er FSSD § 12-2-2 klar i sin ordlyd om at royaltyinntekt fra forlag er næringsinntekt og personinntekt etter sktl. § 12-10. Hva er holdbarheten i at royaltyinntekter til forfattere alltid skal regnes som virksomhetsinntekt også i de tilfellene der den personlige innsatsen er svært beskjedne?

Der det er snakk om profesjonelle forfattere som ønsker å tjene penger er reglenes holdbarhet sterk da det ikke er rom for å si at inntektene stammer fra noe annet enn virksomhet. Dette gjelder også om forfatteren tjener penger fra mange forskjellige åndsverk han hver for seg har benyttet svært lite innsats for å lage og forvalte. Det er forfatterens aktivitet totalt sett som bør være avgjørende, og så lenge han er profesjonell må aktiviteten anses som virksomhet og ikke som kapitalinntekt.

Men hva hvis det er snakk om amatørforfattere med beskjedne forfatteraktivitet? Om royaltyinntekter fra forlag alltid skal regnes som virksomhetsinntekter har også en side til fradragsreglene. At kostnader knyttet til slik inntekt skal være fradragsberettiget kan være uheldig. Kanskje det her burde finnes en nedre aktivitetsgrense for hva som er å regne som virksomhetsinntekt? FSSD § 12-2-2 sin ordlyd åpner ikke opp for dette der det er snakk om royalty fra et forlag til en forfatter. Men der det er snakk om en svært lav aktivitet kan det

være grunn til å stille spørsmål ved om opphavsmannen etter bestemmelsen er å regne som ”forfatter”, og om bestemmelsen her bør tolkes innskrenkende til å bare gjelde profesjonelle forfattere. Der det er snakk om svært lav aktivitet kan en slik tolkning ha noe for seg.

5.1.2 Andres aktivitet

Det er slått fast i praksis og følger av lignings-abc at man ikke må ha gjort arbeidet selv for at det skal regnes som aktivitet. Det spiller således ingen rolle om forfatteren lar andre forvalte hans opphavsrettigheter for han. Også andres aktivitet enn forfatterens kan tas med i vurderingen av virksomhetens omfang.²⁰

Herunder kan det stilles spørsmål ved om når oppgaver som forlaget gjør for forfatteren skal tillegges hans aktivitet. Svaret vil nok bero på hvordan type aktivitet det er snakk om i det enkelte tilfellet. Aktiviteten må ha en viss nærhet til forfatterens virksomhet for å kunne legges til denne. Korrektur- og manusbearbeidelseshjelp fra forlag til forfatter burde nok legges til som en del av aktiviteten til hans virksomhet. Forlagets distribusjon og salg av forfatterens opphavsrettigheter stiller seg nok annerledes. Forfatterens virksomhet går nok ikke lenger enn til å forvalte sine rettigheter. Det vil si for eksempel å avtale utlån av sine rettigheter for omsetning. Dette må nok også gjelde selv om forlagets innsats påvirker forfatterens inntekt. Dersom forfatteren skal gi ut boka på selvstendig grunnlag vil derimot innleid hjelp til distribusjon og salg kunne legges til hans virksomhets aktivitet.

5.1.3 Arvingers royaltyinntekter

Skattedirektoratets skatteforskrift (FSSD.) § 12-2-2 gjelder royalty fra forlag til forfatter. Hva hvis royalty gis til personer som har ervervet opphavsrettigheter av en forfatter? Er slike inntekter virksomhets- eller kapitalinntekt? Spørsmålet er særlig interessant ved arvede opphavsrettigheter, det vil si klassifisering av inntekter fra opphavsrettigheter som er arvet fra en forfatter. Det er denne situasjonen som vil behandles her.

²⁰ Se punkt 3.3.2 <http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Handboker/Lignings-ABC/Kapitler/V/?mainchapter=60370#x60370> (14.02.2014), Rt. 1967 s. 1570 og Rt. 2013 s. 421.

Forskriftens § 12-2-2 gjelder klart nok etter sin ordlyd ikke i disse tilfellene. Disse subjektene vil heller ikke ha laget åndsverket ved en personlig innsats. Som oftest vil nok forfatteren ha fått åndsverket utgitt før sin død, slik at arvingene helt passivt kan motta inntektene fra boka.

De ervervede opphavsrettighetene stammer fra en forfatters personlige innsats, og dersom denne personen hadde mottatt royalty ville den klart nok med hjemmel i FSSD. § 12-2-2 vært personinntekt. Skal royaltyinntekt til forfatterens suksessorer anses som kapitalinntekt bare fordi den stammer fra opphavsrettighet som er overført til en annen person enn forfatteren? Skal forfatterens arvinger beskattes annerledes for den i utgangspunktet akkurat samme inntekten bare fordi inntekten tidfestes etter forfatterens død? Forskjellen i betalt skatt i de to tilfellene kan bli svært stor, og grunnlaget kan virke noe tilfeldig. På denne bakgrunn kan det kan stilles spørsmål ved om forfatterens aktivitet også skal regnes som arvingenes aktivitet ved spørsmålet om klassifisering av inntekt for disse.

Før 2014 var suksessorers inntekter fra ervervde rettigheter kapitalinntekt eller virksomhetsinntekt avhengig av suksessorens aktivitet jf. de alminnelige vilkår for virksomhet. FSSD. § 12-2-2 gjaldt da som nå ikke etter sin ordlyd. Som oftest var nok slike ervervde opphavsrettigheter kapitalinntekt, men unntak kan tenkes der for eksempel suksessoren nedla tilstrekkelig personlig innsats for å forvalte rettighetene.

5.1.3.1 Skatteloven § 9-7 om skattemessig kontinuitet

Før 2014 var hovedregelen ved arv skattemessig diskontinuitet, det vil si at suksessorene ikke overtok forfatterens skatteposisjoner. Etter 2014 kom sktl. § 9-7 som lovfestet skattemessig kontinuitet ved arv og gave. Bestemmelsen slår fast skattemessig kontinuitet for skatteposisjonene inngangsverdi, skjermingsgrunnlag, i tillegg til ”øvrige skattemessige posisjoner”. Er forfatterens aktivitet etter bestemmelsen en ”skattemessig posisjon” som arvingene overtar fra forfatteren?

Om arvelaters aktivitet er en skatteposisjon som inkluderes i bestemmelsen kommer ikke frem av ordlyden. Forarbeidene gir heller ikke noe svar på spørsmålet. Det foreligger heller ikke noen praksis fra høyere retter som gir noe svar. Det kan imidlertid utledes fra ordlyden at det i stor grad skal foreligge skattemessig kontinuitet mellom arvelater og arving.

Andre ledd gjelder skatteposisjoner som knytter seg til et "formuesobjekt" som arvingen har fått fra et dødsbo. Arvingen overtar da dødsboets skatteposisjon. Det kan spørres om arbeid som knytter seg til slike opphavsrettigheter kan sies å være en skatteposisjon som er "knyttet til" et "formuesobjekt" etter sktl. § 9-7 andre ledd. Slik aktivitet er nok noe som knytter seg til virksomheten som sådan og ikke opphavsrettighetene til et åndsverk.

Personinntekten er ment å treffe en aktiv innsats i motsetning til inntekter av mer passiv art. Inntekten i vårt eksempel stammer fra personlig innsats fra forfatteren. Det eneste som skiller inntekten for forfatteren og arvingene er om inntekten ble tidfestet før eller etter forfatterens død. Samtidig kan det, med tanke på at sktl. § 9-7 i stor grad lovfester en vid skattemessig kontinuitet for arvinger og at det kan virke som om det mangler en begrunnelse på hvorfor forfatter og hans arvinger skal skattlegges forskjellig, argumenteres for at det riktige må være at en forfatters aktivitet overføres til arvingene.

På den andre siden tilordnes inntektene her til arvingene, som personlig ikke har ytet noen innsats for å skaffe inntekten. Etter sktl. § 12-10 beregnes også personinntekt for "eier av enkeltpersonforetak", og en arving er nødvendigvis ikke eier av et enkeltpersonsforetak om han har arvet opphavsrettigheter og tjener penger på disse. Kontinuiteten som er hjemlet i sktl. § 9-7 andre ledd omhandler også skatteposisjoner som dødsboet har. Et dødsbo kan neppe ha personinntekt, jf. sktl. kapittel 12.

På denne bakgrunn må nok det riktige være at en forfatters aktivitet neppe er en skattemessig posisjon som overføres til arvingene.

5.2 Grensen mellom fordel vunnet ved arbeid og fordel vunnet ved virksomhet

5.2.1 Sondringens relevans

Forfattere kan som andre både motta virksomhetsinntekt og arbeidsinntekt. Typisk for forfattere er dog at de gjerne er mer selvstendige i sitt arbeide enn andre. Forfattere kan som sagt blant annet være faste ansatte, selvstendig næringsdrivende, arbeide for flere arbeidsgivere og de kan motta lønn etter avtale, lønn beregnet etter salg eller de kan avtale

annen betalingsordning. Yrket utgjør et så vidt spekter av alternativer for arbeid og inntekt at grensedragningen mellom arbeids- og virksomhetsinntekt kan by på forskjellige problemer fra et tilfelle til et annet. Disse problemene og hvordan man trekker grensen mellom arbeids- og virksomhetsinntekter kommes det tilbake til. Men først gjøres det rede for det hva konsekvensen blir om en inntekt for en forfatter er virksomhetsinntekt eller arbeidsinntekt. Det presiseres at grensedragningen får betydning også for andre deler av beskatningen enn personinntekten, og at disse også omhandles her.

5.2.1.1 Sktl. § 12-11, beregning av personinntekten

Både arbeidsinntekter og virksomhetsinntekter er som sagt personinntekt. Personinntekt av lønn er et bruttoinntektsbegrep og fradragene etter sktl. kapittel 6 kommer ikke til anvendelse da disse gjelder for alminnelig inntekt. Beregningen av personinntekt er imidlertid for virksomhetsinntekten noe annerledes enn for arbeidsinntekter. Sktl. § 12-11 fastsetter at utgangspunktet for beregningen er alminnelig inntekt fra virksomheten. Bestemmelsen sier videre at de tillegg og fradrag som fremgår av den selv og etterfølgende paragrafer gjøres i grunnlaget. Det er dermed en viss adgang for å gjøre enkelte fradrag for utgifter i beregningsgrunnlaget.

5.2.1.2 Minstefradrag

Sktl. § 6-30 sier at kostnader som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre arbeidsinntekt og annen inntekt omfattet etter sktl. § 6-31 gis som minstefradrag. Dette bare dersom kostnadene ikke faktisk har vært større enn minstefradraget. Bestemmelsen nevner bare ”arbeidsinntekt”, pensjon og noen andre sære ytelser. Andre ledd omhandler spesielt minstefradrag for forfattere. Minstefradrag blir etter sktl. § 6-31 andre ledd bare gitt til forfattere når vederlaget er beregnet på annen måte enn etter salg. For å vurdere om vederlaget er beregnet på denne måten må man tolke avtalen mellom forlag og forfatter.

Dersom en forfatters inntekt er arbeidsinntekt, eller forfatteren mottar vederlag fra forlegger som er beregnet på annet måte enn etter salg, har han krav på minstefradrag jf. sktl. § 6-31 først og annet ledd. Dersom hans inntekt er virksomhetsinntekt får han bare fradrag etter reglene i skatteloven kapittel 6, først og fremst for hans konkrete kostnader pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt etter § 6-1. Hvis kostnadene overstiger minstefradraget spiller sontringen mellom inntektene ingen rolle for vedkommende da han

uansett type inntekt får fullt fradrag jf. sktl. kapittel 6. Hvis kostnadene imidlertid er lavere enn minstefradraget vil det både være praktisk og lønnsomt å motta arbeidsinntekt fremfor virksomhetsinntekt slik at man får minstefradrag.

5.2.1.3 Sats for trygdeavgiften

Det vises til det som er sagt under alminnelig inntekt hva gjelder trygdeavgift. Det er tre forskjellige satser, der mellomsatsen på 8,2 % hovedsaklig gjelder for arbeidsinntekt og den høye satsen på 11,4 % gjelder for virksomhetsinntekt. Det blir således noe høyere trygdeavgift dersom forfatterens inntekt er virksomhetsinntekt.

5.2.1.4 Arbeidsgiveravgift

Etter folketrygdloven § 23-2 skal arbeidsgiver betale arbeidsgiveravgift av lønn og annen godtgjørelse for arbeid. Dersom arbeidsgiver leier inn selstendig næringsdrivende er han ikke pliktig til å betale arbeidsgiveravgift av deres vederlag. Hvorvidt vederlaget er virksomhetsinntekt eller arbeidsinntekt får dermed konsekvenser for arbeidsgivers/oppdragsgivers avgiftsplikt. At trygdeavgiften er høyere for virksomhet har trolig sammenheng med arbeidsgiveravgiften da man kan anta at denne i noen grad veltes over på arbeidstakeren.²¹

5.2.1.5 Tidfesting av inntekt

Også reglene for når inntekten tidfestes er forskjellig avhengig av om inntekten er arbeidsinntekt eller virksomhetsinntekt. Tidfestingen er avgjørende for når en inntektspost skal skattlegges, og skattesatsene på tidfestingstidspunktet vil legges til grunn for beskatningen. Virksomhetsinntekter tidfestes etter realisasjonsprinsippet jf. sktl. § 14-2 første ledd andre punktum. Arbeidsinntekter tidfestes etter reglene i sktl. § 14-3, som også kalles kontantprinsippet. Hva disse prinsippene innebærer kommes det tilbake til i oppgavens del 6. Hvorvidt forfatterens inntekter er arbeidsinntekt eller virksomhetsinntekt kan da være avgjørende for når beløpet beskattes og hvilken sats som benyttes.

²¹ Forelesning ved Hans Kristian Nygaard våren 2013.

5.2.1.6 Sykepenger

Rett på sykepenger er også forskjellig for de to inntektsgruppene. Næringsdrivende får 65 % av sykepengegrunnlaget, mens frilansere og arbeidstakere får 100 %, se ftrl. §§ 8-16, 8-34 og 8-38. Det meste taler for at begrepsbruken er den samme i disse bestemmelsene i folketrygdloven som den er i skatteloven.

5.2.2 Hvordan trekkes grensen mellom arbeidsinntekter og virksomhetsinntekter?

For at noe skal klassifiseres som virksomhet må det som sagt ha en viss omfang og varighet, være egnet til å gi overskudd og drives for skattyters regning og risiko. Vilkårene er oppstilt i lignings-ABC av 2014²², men kommer også frem av ftrl. § 1-10 som definerer en selvstendig næringsdrivende som en som ”for egen regning og risiko driver en vedvarende virksomhet som er egnet til å gi nettoinntekt”. I praksis har det gjerne vært vilkåret om at aktiviteten må være drevet for skattyters regning og risiko som har vært avgjørende i grensedragningen til arbeidsinntekt.

Spørsmålet om en inntekt er å anse som en arbeidsinntekt eller virksomhetsinntekt vil bero på en helhetsvurdering der man særlig ser på forholdet mellom oppdragsgiver og skattyter. I rettspraksis, lignings-ABC og ftrl. § 1-10 kommer det klart frem noen momenter som vil kunne veie inn i den enkelte vurdering. I det følgende vil det først gjøres rede for hvordan man generelt trekker grensen mellom inntektene før det sies noe om klassifiseringen av typiske forfatterinntekter.

Ftrl. § 1-10 sier at det ved vurderingen blant annet kan legges vekt på omfanget av virksomheten, hvem som har resultatansvaret, om skattyter har arbeidstakere i sin tjeneste eller benytter frilansere, om virksomheten har et fast forretningssted, bruker sine egne driftmidler og om skattyter selv har den økonomiske risikoen for virksomheten. Omstendigheter som taler for at forfatteren har ansvaret for og er selvstendig ved driften vil

²² Se punkt 3.1 på <http://www.skatteetaten.no/en/Radgiver/Rettskilder/Handboker/Lignings-ABC/Kapitler/V/?mainchapter=60370> den 12.02.2014

være momenter som taler for at han driver en egen virksomhet, og at hans inntekt er virksomhetsinntekt.

Lignings-ABC inneholder også en lignende liste over momenter i vurderingen. I tillegg til de momenter som ovenfor er nevnt viser lignings-ABC til at det også vil kunne ha noe å si om oppdraget er tidsbegrenset, hvem som har administrativ og faglig instruksjonsmyndighet, om skattyter har krav på flere oppdrag, når skattyter skal få betalt og om han får betalt per time eller etter fastsatt beløp, om oppdragsgiver har reklamasjonsrett på skattyters ytelse, med mer. Typisk for et ansettelsesforhold er at det ikke er noen tidsgrense for arbeidet, at forfatteren får betalt per time og at motparten ikke kan reklamere på hans ytelser. I motsatt fall taler momentene for at han driver en virksomhet. I hvilken retning utbetaling i royalty trekkes kommes det tilbake til.

Rt. 1994 s. 1064 omhandler en sivilingeniør som drev konsulentvirksomhet for Aker Engineering gjennom sitt eget selskap. Spørsmålet var om inntekten fra Aker var arbeidsinntekt eller virksomhetsinntekt. Høyesterett kom til at det ikke forelå et ansettelsesforhold og at inntekten måtte regnes som virksomhetsinntekt. Førstvoterende uttalte om spørsmålet at: ”Avgjørende er etter dette om avtaleforholdet mellom Aker og TMBE etter sitt eget innhold har karakter av et arbeids- eller ansettelsesforhold for Bye. Svaret på dette spørsmålet må etter min oppfatning bero på en helhetsvurdering av realiteten i avtaleforholdet. Førstvoterende sa videre at ”Det springende punkt vil være om den konsulentvirksomhet som Bye utførte i TMBEs navn, ble drevet for dette selskapets regning og risiko, eller om den ble drevet for Akers regning og risiko.”

Rt. 2000 s. 1981 gjaldt spørsmål om oppdragsgivers plikt til å betale arbeidsgiveravgift. Dommen videreførte det som var sagt i Rt. 1994 s. 1064.

I det følgende vil det gjøres rede for noen typiske forfatterlønninger og grensedragningen i slike tilfeller. Men hovedregelen er at man som ovenfor skal foreta en helhetsvurdering av realiteten i avtaleforholdet mellom partene i saken jf. Rt. 1994 s. 1064, typisk mellom forfatter og forlag, arbeidsgiver eller oppdragsgiver.

5.2.3 Klassifisering av royaltyinntekter

Royaltyinntekter er spesielle på flere måter. De er en ytelse fra et forlag til en forfatter for å benytte hans opphavsrettigheter og de beregnes etter hvor mye forlaget måtte selge. Noen særregler om royalty kan være til en viss veiledning ved spørsmålet om royalty er arbeidsinntekter eller virksomhetsinntekter.

Sktl. § 6-31 andre ledd sier som sagt at minstefradrag i inntekt til forfatter fra forlag gis ”bare når vederlaget er beregnet på en annen måte enn etter salg (royalty)”. Sktl. § 6-31 gir minstefradrag til arbeidsinntekter, pensjon og noen andre fordeler. Virksomhetsinntekt er ikke nevnt på noen måte i bestemmelsen. At andre ledd sier at minstefradrag ikke gis i royaltyinntekter, taler for at royalty ikke er å regne som arbeidsinntekt, men virksomhetsinntekt. Et slikt syn stemmer godt med regelen ellers da det ikke gis minstefradrag for virksomhetsinntekter, bare arbeidsinntekter.

FSSD. § 12-2-2 andre ledd sier at royaltyinntekter skal regnes som personinntekt etter sktl. § 12-10 eller § 12-2 bokstav f, dette i motsetning til inntekter som ikke beregnes etter salg. Inntekter som ikke beregnes etter salg er personinntekt etter sktl. § 12-2 bokstav a jf. FSSD. § 12-2-2 første ledd. Bestemmelsen legger til grunn at der det er snakk om royaltyinntekter er dette å regne som virksomhetsinntekter etter sktl. §§ 12-10 eller 12-2 bokstav f, mens inntekter som ikke er beregnet etter salg skal regnes som fordel vunnet ved arbeid etter § 5-10 jf. sktl. § 12-2 bokstav a.

Hvordan stemmer så dette overens med de regler og prinsipper som er nevnt ovenfor? Det kan blant annet spørres på hvem sin regning og risiko royaltyinntekter blir skapt. Og hva med de andre momentene? Helhetsvurderingen er i utgangspunktet konkret, men det kan også sies noe generelt om spørsmålene der det er snakk om royalty. Kan det oppstilles en alminnelig regel om at vederlag fra forlag til forfatter beregnet etter salg (royalty) alltid er virksomhetsinntekt ved denne grensedragningen?

Der en forfatter ikke får fast betaling for å skrive en bok, men royalty av salg, er det som regel klart nok forfatteren selv som dekker utgifter i tilknytning til å skrive boka. Men hva med den økonomiske risikoen ved aktiviteten? Dersom forfatteren har en royaltyavtale med forlaget kan han tjene penger hvis boka selger godt, mens han kanskje vil tape penger hvis den selger

dårlig. Det økonomiske resultatet for forfatteren beror på salget av boka. Det er heller ikke sikkert at forfatteren får et forlag til å utgi åndsverket hans. Og hva hvis han ikke klarer å skrive en bok i det hele tatt? Før noen gir ut boka hans er det han selv som bærer den økonomiske risikoen ved sitt arbeid. Forfatteren må prestere et resultat for å oppnå det han ønsker. Han har klart nok risikoen for sin skribentaktivitet. Både når han skriver boka og når den selges. Dette er typisk for næringsvirksomhet i motsetning til i et ansettelsesforhold der arbeidsgiver gjerne bærer den økonomiske risikoen.

Avtale mellom forfatter og forlag om å gi ut en bok mot royalty er også typisk avgrenset til en konkret bok. Forfatteren har normalt ikke krav på å få gitt ut flere bøker eller gjøre noe mer arbeid for forlaget. Avtalen mellom partene er dermed begrenset til et visst arbeid, noe som taler for at det her er snakk om virksomhetsinntekt.

Forfatteren har også i utgangspunktet rettighetene til åndsverket han har skrevet²³ og kan nekte å forandre på verket i seg selv før eventuelt salg. Forlaget har normalt ingen instruksjonsrett hva gjelder det kunstneriske eller faglige som står i boka, da den tilhører forfatteren. Dette taler for at royaltyinntekter er virksomhetsinntekter.

Momentene som nå er nevnt taler i stor grad for at royaltyinntekter generelt sett er ervervet for forfatterens regning og risiko og at avtaler med forlag om salg mot royalty har karakter av avtale mellom to næringsdrivende. Resultatet momentene taler for stemmer godt overens med resultatet reglene i sktl. § 6-31 og FSSD. § 12-2-2 synes å legge til grunn, samt systemet ellers sett i sammenheng.

Men som sagt er det en konkret helhetsvurderingen av avtaleforholdet og realiteten i dette som er avgjørende. De momenter som nå er nevnt kan i spesielle tilfeller stille seg noe annerledes. Kan det allikevel tenkes tilfeller der skattyter mottar royalty, men der det allikevel er snakk om arbeidsinntekter?

Rt. 1985 s. 664 omhandlet artister som for et plateselskap spilte inn en plate. Spørsmålet var om selskapet måtte betale arbeidsgiveravgift da avtaleforholdet måtte være å anse som

²³ Se åndsverksloven av 1961 § 1

ansettelsesforhold. Artistene fikk betalt i form av royalty av platesalget. Høyesterett kom til at det var snakk om et ansettelsesforhold. Det ble vektlagt at selskapet stilte med utstyr og lokaler, hadde instruksjonsrett over artisten, ville få opphavsrettighetene til musikken, bestemte tid og sted for arbeidet, kontrollerte resultatet og i tillegg at arbeidet måtte utføres av artisten personlig. Om at artisten fikk betalt royalty for oppdraget sa førstvoterende: ”Videre kan jeg ikke se at man kan trekke noen slutning fra den omstendighet at den avtalte godtgjørelse er benevnt royalty og utmåles på grunnlag av salget av platene. En slik avlønningsform er heller ikke ukjent i andre arbeidsleieforhold.”

Særreglene i sktl. § 6-31 og FSSD. § 12-2-2, som er nevnt tidligere, gjelder etter sin ordlyd bare for forfattere, ikke for plateartister. Rettskildemessig kan det da sies å være mer rom for å komme til at royalty til plateartister kan være arbeidsinntekt enn for forfattere. Er det egentlig noen hensyn som taler for å behandle inntektene til forfattere og plateartister forskjellig der de begge mottar royalty og denne etter en helhetsvurdering er å anse som arbeidsinntekt? Det er vanskelig å se noen grunnleggende forskjell mellom yrkesgruppene som begrunner en slik løsning. Sktl. § 6-31 og FSSD. § 12-2-2 taler nok i stor grad for at royaltyinntekt for forfattere er virksomhetsinntekter, men å legge til grunn en absolutt regel om at slik inntekt alltid er virksomhetsinntekter vil nok være å gå for langt. Betalingsmetode er bare en del av realiteten i forholdet mellom forfatteren og forlag/oppdragsgiver/arbeidsgiver, og som Høyesterett sier i Rt. 1985 s. 664 er slik avlønningsform heller ikke ukjent i andre arbeidsleieforhold. Sktl. § 6-31 og FSSD § 12-2-2 regulerer heller ikke klassifiseringsspørsmålet direkte, noe som taler for at deres vekt i spørsmålet er begrenset. Det mest rette i tråd med hensynene og praksis som nevnt ovenfor er nok å foreta en helhetsvurdering av realiteten i avtaleforholdet, men det skal trolig mye til før man kan legge til grunn at forfatters royaltyinntekt er noe annet enn virksomhetsinntekt.

5.2.4 Særlig om enkeltstående oppdrag utenfor tjenesteforhold: Frilans

Ftrl. § 1-9 definerer ”frilanser” som en som utfører arbeid eller oppdrag ”utenfor tjeneste” for lønn eller annen godtgjørelse, men uten å være selvstendig næringsdrivende. Det karakteristiske er således at en frilanser ikke har noen fast arbeidsgiver og samtidig ikke er selvstendig næringsdrivende. En forfatter kan arbeide frilans, for eksempel ved å skrive enkeltartikler for forskjellige oppdragsgivere.

Inntekt for enkeltstående oppdrag utenfor tjeneste er etter ordlyden i ftrl. § 1-9 og sktl. § 5-10, jf. ”i og utenfor tjenesteforhold”, arbeidsinntekt på samme måte som dersom inntekten hadde stammet fra et tjenesteforhold. Oppdragsgiver som har leid en frilanser skal således betale arbeidsgiveravgift som for vanlige lønnstakere. Avtaleforholdet mellom oppdragsgiver og en frilanser skiller seg imidlertid i karakter fra avtaleforholdet mellom en arbeidsgiver og arbeidstaker. Frilanseren er selvstendig i større grad enn arbeidstakeren, bruker gjerne egne redskaper og driftsmidler, tar gjerne oppdrag for flere oppdragsgivere samtidig og mottar vederlag som er ment å dekke både kostnader i anledning arbeidet og fortjeneste for oppdraget. Aktiviteten ligner i større grad på virksomhet enn et normalt ansettelsesforhold.

Spørsmålet er ikke lenger om forfatteren er arbeidstaker eller selvstendig næringsdrivende, men om han jobber frilans eller er selvstendig næringsdrivende. Vurderingen ved grensedragningen er imidlertid i utgangspunktet den samme som for grensen mellom arbeids- og virksomhetsinntekter. Det vil si at klassifiseringen beror på en helhetsvurdering av realiteten i avtaleforholdet mellom partene.

Forholdet til FSSD. § 12-2-2, herunder momentet at utbetaling skjer i royalty, vil igjen ha stor betydning for klassifiseringen av inntekten. Det samme må nok her gjelde som det som er sagt ovenfor, det vil si at royaltybetaling vil veie tungt for at inntekten er virksomhetsinntekt, men at også betaling i royalty unntaksvis trolig kan være arbeidsinntekt i eller utenfor tjenesteforhold.

Det kan spørres om det ikke skal legges avgjørende vekt på at en selvstendig næringsdrivende i større grad opptrer selvstendig enn en frilanser. Ofte er selvstendighet en nødvendighet for arbeidet både for næringsdrivende og frilansere, og begge gruppene kan opptre mer eller mindre selvstendige. Selvstendighet er nok på ingen måte avgjørende i vurderingen, men må ses opp mot andre momenter, se ovenfor.²⁴

Rt. 2000 s. 1981 omhandlet spørsmålet om konsulenter var å anse som ansatte, oppdragstakere utenfor næringsvirksomhet eller selvstendig næringsdrivende. Høyesterett kom til at konsulentene var selvstendig næringsdrivende. Etter å ha vurdert om konsulentene var ansatte drøftet førstvoterende om disse arbeidet frilans, og vurderingen var igjen om vilkår

²⁴ Berg-Rolness (2009) s. 92

som må være oppfylt for at konsulentene skulle være selvstendig næringsdrivende. De må drive for egen regning og risiko og det må være et siktemål at virksomheten skal være vedvarende. Ved spørsmålet om konsulentene var frilansere var det avgjørende for sakens utfall hvorvidt virksomheten var vedvarende. Dette vilkåret gjør seg særlig gjeldende for frilansere i motsetning til for arbeidstakere. Er de andre vilkårene for virksomhet oppfylt, men driften ikke er vedvarende, er skattyter frilanser. Førstvoterende sa at: ”Spørsmålet om verksemda var vedvarande må avgjerast ut frå ei objektivisert vurdering av intensjonen til konsulentane i høve oppdraga, og ikkje minst ut frå det konsulentane hadde gjort før og etter oppdraga hos Fabcon.” Retten fant at saken for dette spørsmålet var mangelfullt opplyst og at Fabcon (oppdragsgiver) ikke kunne ha risikoen for dette. Fabcon ble dermed ikke dømt til å betale arbeidsgiveravgift.

Det er således en objektiv vurdering av forfatterens subjektive siktemål hva gjelder driften som er av betydning når man skal vurdere om virksomheten var vedvarende. Var hans intensjon å skape en vedvarende bedrift for egen regning og risiko? Oppdraget i seg selv, driften som ble utført før og etter oppdraget, kjøp av driftmidler, hvordan forfatter har innordnet seg og lignende kan gi en pekepinn på hans intensjon. At skattyters intensjon er avgjørende gjør at driften også kan anses vedvarende juridisk selv om den ikke faktisk har vært vedvarende. Dette til og med der driften har blitt avsluttet etter kort tid.

Et særlig spørsmål som gjør seg gjeldende for forfattere gjelder enkeltoppdrag de tar i tillegg til å drive sin alminnelige forfattervirksomhet. For eksempel kan tenkes en forfatter som vanligvis skriver artikler for en avis som får i oppdrag å skrive en novelle for et magasin, eller en forfatter som skriver bøker og mottar royalty for disse, som får i oppdrag å holde et motivasjonsforedrag for studenter. Skal inntekt fra slike enkeltoppdrag anses som en del av en virksomhet, og dermed regnes som virksomhetsinntekt, eller skal forfatteren her anses som frilanser, og inntekten dermed regnes som arbeidsinntekt?

Det avgjørende er her om oppdraget kan anses som en virksomhet i seg selv, eller en del av en virksomhet. Hvis oppdraget ses på som en del av forfatterens øvrige virksomhet vil inntekten være virksomhetsinntekt. Tilknytningen til forfatterens øvrige virksomhet vil her være av betydning. Hvis forfatterens alminnelige virksomhet går ut på å skrive artikler må en

enkeltartikkel for en ny oppdragsgiver trolig anses som en del av hans virksomhet. Men hvis oppdraget for den nye oppdragsgiveren går ut på å skrive en novelle er ikke svaret så klart.

Dersom det er snakk om et enkeltoppdrag der forfatteren ikke opptrer som forfatter eller bruker sine evner som forfatter kan oppdraget neppe sies å være en del av forfatterens øvrige virksomhet, og inntekten fra slike enkeltoppdrag må da anses som arbeidsinntekt jf. sktl. § 5-10. Eksempel på slike oppdrag kan være der forfatteren holder foredrag om sitt liv og sine erfaringer, eller blir med på et realityprogram for kjendiser på tv. Unntak kan tenkes kan der de enkeltstående oppdragene er av et slikt omfang og hyppighet, og er av en slik karakter, at de i seg selv må sies å utgjøre en virksomhet. Inntekten fra oppdragene er da selvsagt virksomhetsinntekt.

5.3 Kort om forfatter med eget aksjeselskap

En forfatter kan velge å drive sin virksomhet gjennom et aksjeselskap fremfor gjennom et enkeltmannsforetak. Spørsmålet i det videre er hvilke konsekvenser dette vil få for hans inntektsbeskatning, da særlig sett opp mot drift gjennom et enkeltpersonsforetak.

Utbytte fra et aksjeselskap er skattepliktig inntekt jf. sktl. § 10-11. Det gis fradrag for skjerming i utdelt utbytte jf. sktl. § 10-12. Utbetaling av innbetalt kapital regnes ikke som utbytte og kan skattefritt tas ut av selskapet jf. andre ledd. Inntekten skattlegges da i to omganger, først blir aksjeselskapet skattlagt i alminnelig inntekt når det tjener inn inntekten, mens aksjonæren personlig blir beskattet først når han tar ut utbytte fra selskapet. Både utbytte fra aksjeselskap og inntekt til enkeltpersonforetak blir tidfestet etter de samme reglene. Men i motsetning til for enkeltpersonforetak kan en aksjonær utsette beskatningen ved ikke å ta ut utbytte. Inntekten blir da kun beskattet 27 %, men forblir da også i selskapet. Dersom forfatteren tjener mer enn han trenger til livets opphold og vil investere deler av inntekten, kan det dermed være hensiktsmessig å ha et aksjeselskap og bruke dette til å investere pengene han tjener. Pengene blir da beskattet mindre i første omgang og han får mer penger å ta av når hans skal investere. Men når han tar pengene ut av selskapet i form av lønn eller utbytte må han skatte av beløpet.

Hva gjelder ansvar spiller nok selskapsformen mindre for forfattere. De tar neppe store økonomiske risikoer som det er behov for å begrense gjennom et aksjeselskap.

Å opprette et aksjeselskap har blitt billigere da kravet til aksjekapital har blitt redusert. Kravet til revisor har også blitt forandret og revisor kreves ikke der det er snakk om mindre selskaper, se lov om revisjon og revisorer § 2-1 andre ledd og lov om endringer i revisorloven og enkelte andre lover § 7-6.

5.3.1 Aksjeselskap og klassifisering av inntekt

Et spørsmål som gjør seg gjeldende er klassifiseringen av vederlag en forfatter mottar gjennom et aksjeselskap. For eksempel kan tenkes tilfelle der en forfatter gjennom sitt AS gjør oppdrag for en avis og mottar betaling for dette. Kan en forfatteren da motta vederlag som ikke er virksomhetsinntekt, eller skal vederlag forfatter med aksjeselskap mottar da alltid anses som virksomhetsinntekt?

I Rt. 1994 s. 1064 sa førstvoterende at ” Selskapet kan f.eks. eie og forvalte kapital utenfor næringsvirksomhet, med de konsekvenser dette har skattemessig. Eller det kan selge tjenester gjennom oppdragsavtaler som ikke er ledd i næringsvirksomhet. Arbeids- eller ansettelsesforhold kan et aksjeselskap derimot ikke være part i”. Videre ble det drøftet om avtalen mellom partene i saken var en arbeids- eller ansettelsesavtale. Dersom det ikke var snakk om en slik avtale skulle inntekten tilordnes aksjeselskapet som virksomhetsinntekt. Etter en vurderingen av realiteten i avtaleforholdet kom Høyesterett til et slikt resultat. Hvis det i realiteten var snakk om et arbeids- eller ansettelsesforhold måtte derimot inntekten tilordnes avtaleparten personlig som arbeidsinntekt, ikke selskapet.

Som dommen viser er ikke det avgjørende om forfatteren inngår avtalen gjennom sitt aksjeselskap, men en vurdering av realiteten i avtaleforholdet. Dommen taler da for at også vederlaget forfatteren mottar gjennom sitt aksjeselskap skatterettslig kan anses som arbeidsinntekt.

6 Tidfesting av forfatterinntekter

6.1 Innledende om tidfesting av forfatterinntekter

Som sagt er tidfesting avgjørende for når en inntektspost skal skattlegges og hvilke skattesatser som legges til grunn ved beskatningen. For å vurdere skatteplikten anvender man imidlertid skattereglene på innvinningstidspunktet, ikke tidfestingstidspunktet.

Beskatning av forfatterinntekter tidfestes etter realisasjonsprinsippet eller kontantprinsippet. Realisasjonsprinsippet er hovedregelen for tidfesting av inntekter og er hjemlet i sktl. § 14-2 første ledd andre punktum, mens kontantprinsippet anvendes for arbeidsinntekter og er hjemlet i sktl. § 14-3. Virksomhetsinntekter og kapitalinntekter tidfestes dermed etter realisasjonsprinsippet. Før gjaldt spesielle regler for regnskapspliktige. Hovedregelen for slik virksomhet er i dag realisasjonsprinsippet. Fra lignings-abc av 2014: ”Realisasjonsprinsippet gjelder også for foretak som har årsregnskapsplikt”²⁵

Mest praktisk for forfattere er tidfesting ved realisasjonsprinsippet (ettersom inntektene som oftest er virksomhetsinntekter), men det vil også bli sagt noe om tidfesting av inntekter etter kontantprinsippet.

6.2 Realisasjonsprinsippet

Sktl. § 14-2 første ledd andre punktum sier at fordeler som innvinnes ved overføring fra andre, tas til inntekt når ”skattyteren får en ubetinget rett til ytelsen”. Hvorvidt skattyteren har fått en ”ubetinget rett” til ytelsen vil bero på rettsgrunnlaget for ytelsen.²⁶ Ordlyden taler for at ytelsen ikke må være betinget, av enten personlig innsats eller andre hendelser som ikke nødvendigvis vil skje.

Men det kan oppstå forskjellige problemer ved fastsettelse av tidspunktet avhengig av hva rettsgrunnlaget for ytelsen er. I et gjensidig bebyrdende kontraktsforhold er ytelsen til

²⁵ <http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Handboker/Lignings-ABC/Kapitler/T/?mainchapter=74317#x74317> (24.02.2014) se punkt 1

²⁶ Se Zimmer (2012) side 312.

skattyter betinget av at han har fullbyrdet sin del av avtalen. Før skattyter har fullbyrdet sin del av avtalen er ytelsen fra medkontrahenten betinget av skattyters prestasjon. I tillegg vil skattyter selvsagt bare ha en ubetinget rett på de ytelser som er avtalt. Er det snakk om et løpende rettsforhold, for eksempel en leie- eller låneavtale vil skattyters rett på vederlag også bli ubetinget løpende med at for eksempel tingen blir lånt ut.²⁷

6.3 Kontantprinsippet

Etter kontantprinsippet tidfestes arbeidsinntekt og pensjonsinntekt til når ”inntekten utbetales eller ytelsen erlegges”, eller når skattyter har ”adgang til å få beløpet utbetalt eller ytelsen erlagt” jf. sktl. § 14-3. Det er tidspunktet som kommer først som legges til grunn som tidfestingstidspunktet. For eksempel tidfestes lønnen til en forfatter som er frilanser til når han får inntekten inn på konto selv om lønningsdatoen ennå ikke har kommet, og omvendt. Kontantprinsippet gjelder også for visse salg av egenproduserte kunstverk etter sktl. § 14-3 andre ledd, men dette er mer praktisk for malere, skulptører, etc.

Som oftest er det klart når forfatteren får inntekt utbetalt fra arbeidsgiver. Er det tvil om forfatteren har rett til å få beløpet utbetalt må man som oftest tolke avtalen som er grunnlaget for inntekten. Høyesterett har åpnet opp for at skattyter med medkontrahent kan avtale forfallstidspunkt for utbetalingen, se Rt 1976 s.1317. Fastsettelse av tidfestingstidspunktet etter kontantprinsippet er såpass generelt at det ikke går nærmere inn på dette her.

6.4 Tidfesting av royalty

Royalty er som oftest virksomhetsinntekter, men kan også være kapital og arbeidsinntekter se ovenfor i oppgavens punkt 5.2.3 og 5.1.1. I det følgende gjøres det først rede for når tidfestingstidspunktet for royalty er i de tilfellene der inntekten er vunnet ved virksomhet.

Når har så forfatteren en ”ubetinget rett” på royalty fra forlaget jf. sktl. § 14-2 første ledd andre punktum? Hvilket tidspunkt skal her legges til grunn? Alternativene er at royaltyinntekten tidfestes til tidspunktet for avtaleinngåelsen mellom forlag og forfatter om royaltybetaling mot rett til å bruke forfatterens opphavsrett, til løpende kontinuerlig samtidig

²⁷ Se Zimmer (2012) side 314.

som forlaget har rett til å bruke forfatterens opphavsrett, til når forfatteren leverer det ferdige manuskriptet til forlaget eller at tidfestingen skjer etterhvert som åndsverket blir omsatt av forlaget og rett på royalty oppstår.

Betaling i royalty skjer som oftest ved at forfatteren både får et minstehonorar og en prosentmessig del av salget. Avtalefriheten gjør imidlertid at dette ikke nødvendigvis alltid er tilfellet. I det følgende tas det utgangspunktet i normalkontrakten på forfatterforeningens hjemmeside.²⁸ Minstehonoraret er en forskuddsbetaling i royalty, typisk 1/3 av honoraret for førsteopplaget. Forfatteren må ikke betale dette tilbake til forlaget selv om salget av boka er lavere enn 1/3 av førsteopplaget. Når kontrakt som gir grunnlag for et slikt minstehonorar er underskrevet og fullstendig manuskript er mottatt av forlaget, vil forfatteren ha en ubetinget rett på minstehonoraret. Minstehonoraret må således tidfestes til tidspunktet for når forfatteren har inngått avtalen og prestert sin yttelse til forlaget, det vil si levert ferdig manuskript.

Den prosentmessige royaltyen som forfatteren får etter minstehonoraret har han ikke nødvendigvis en ubetinget rett til på det samme tidspunktet. Forlaget plikter å utbetale en prosentmessig royalty, men dette er betinget av en hendelse, nemlig salg av boka. En fremtidig begivenhet påvirker dermed forfatterens vederlag.

I lignings-ABC utgave 2014 sies om tidfesting under realisasjonsprinsippet at:

”Kan en rettighet ikke gjøres gjeldende før en gitt fremtidig uviss betingelse inntrer (suspensiv betingelse), vil dette medføre at tidfestingen utsettes. Inntekten skal da tidfestes først når betingelsen inntrer, selv om sannsynligheten for at betingelsen skal inntre er overveiende stor.”²⁹

At royalty først skal tidfestes ved salg av boka stemmer da godt overens med lovens ordlyd og det som er lagt til grunn i lignings-abc. Dersom royaltyinntekten er å anse som kapitalinntekt, for eksempel ved skattlegging av en forfatters suksessor, vil drøftelsen være tilsvarende. Dette

²⁸ <http://www.forfatterforeningen.no/normalkontrakt> av 21.02.2014

²⁹ <http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Handboker/Lignings-ABC/Kapitler/T/?mainchapter=74355#x74355> (24.02.2014) se punkt 4.3

fordi spørsmålet, det rettslige og det relevante faktiske grunnlaget for drøftelsen vil være det samme.

Der royalty er arbeidsinntekt vurderes tidfestingstidspunktet på vanlig måte ved kontantprinsippet. Tidspunktet for når forfatteren har ”adgang til å få beløpet utbetalt” må nok som oftest være på det samme tidspunktet som når han har en ”ubetinget rett” på ytelsen etter realisasjonsprinsippet. Dette fordi vurderingene i stor grad er like.

6.5 Utjevning av åndsverksinntekt

På grunn av virksomheten til forfattere kan inntekten deres være ujevn og komme i bølger. For eksempel der en forfatteren skriver en bok over to år mens inntekten fra arbeidet hovedsaklig først kommer det tredje året. Slik ujevn inntekt skaper problemer, og da særlig ved progressive skatter som toppskatten. Hensynet til skatteevne og skattemessig horisontal rettferdighet taler klart imot at forfatteren skal skatte toppskatt det tredje året når inntekten i realiteten knytter seg til arbeid over flere år. Etter sktl. § 14-80 kan derfor opphavsmann til åndsverk kreve å få personinntekt for det siste året fordelt over tre år med like stort beløp hvert år når personinntekten i det siste året i vesentlig grad overstiger personinntekten i de to forutgående årene. Grunnen til at bare personinntekt er nevnt må være fordi de progressive skattene kun knytter seg til denne.

7 Fradrag

7.1 Innledning

Ettersom beskatningen av den enkelte skal bero på hans skatteevne gis det fradrag for pådratte kostnader som knytter seg til skattepliktig inntekt. Som sagt gjøres ikke fradraget i skatten direkte, men i beregningsgrunnlaget alminnelig inntekt.

Reglene om fradrag er hjemlet i skatteloven kapittel 6. Sktl. § 6-1 fastsetter det generelle utgangspunktet om at fradrag gis for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Det er denne bestemmelsens anvendelse for forfattere som her særlig er tema, men det kommes også noe inn på andre særbestemmelser, for eksempel § 6-30 om minstefradrag.

De generelle grunnleggende vilkår for fradrag vil redegjøres for kort, men der vilkårene skaper problemstillinger som kan være typiske og interessante for forfattere vil det gås grundigere til verks. Først redegjøres det for vilkårene om at kostnaden må være oppofret og at det må være en tilknytning mellom kostnad og skattepliktig inntekt. Deretter vil det sies noe generelt om typiske forfatterkostnader og fradragsadgangen for disse.

7.2 Oppofrelse

I sktl. § 6-1 sin ordlyd om ”pådratt” utgift, ligger et krav om at skattyter må ha gitt opp en verdi. Dette vilkåret omtales gjerne som at man må ha oppofret en fordel, det vil si noe som har økonomisk verdi og ikke er tilgjengelig for alle. Det må finne sted en reduksjon i skattyters formuestilling.³⁰ Reduksjonen kan ikke være potensiell eller nært forestående, den må ha skjedd. Dersom skattyter kjøper noe som vil ha en viss varighet vil det ikke foreligge en oppofrelse, men et bytte av verdier. Han vil da kunne ha rett på avskrivning på kjøpstingen, men ikke direkte fradrag for kjøpskostnaden. Avskrivning gis bare for betydelige driftsmidler jf. sktl. § 6-10. Et driftsmiddel er betydelig når kostprisen er 15 000 kroner eller høyere jf.

³⁰ Se Zimmer (2012) s. 176

sktl. § 14-40 første ledd bokstav a. En forfatters kjøp av kontorutstyr og lignende vil typisk være lavere enn dette og vil dermed fradragsføres direkte da utgiftene anses som oppofret.

7.3 Tilknytning

Etter sktl. § 6-1 gis det fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre ”skattepliktig inntekt”. Ordlyden setter opp et krav om tilknytning mellom kostnaden som kreves fradratt og skattepliktig inntekt. Det gis ikke fradrag for kostnader som er pådratt for å skaffe inntekt som ikke er skattepliktig. For eksempel når en forfatter har utgifter i tilknytning til å skaffe inntekt som nevnt i sktl. § 5-15 bokstav j, eller når inntekten ikke er skattepliktig til Norge.

At det bare gis fradrag for kostnader for å erverve, vedlikeholde eller sikre ”skattepliktig” inntekt har som sagt en side til om virksomheten har økonomisk karakter. Dette er behandlet i oppgavens punkt 4.2.

7.3.1 Tilknytning mellom kostnad og inntekt: hensiktsmessig og nødvendig kostnad?

Etter sktl. § 6-1 gis det som sagt fradrag bare for kostnad pådratt ”for å erverve, vedlikeholde eller sikre” skattepliktig inntekt. Det gis ikke fradrag for alle kostnader, de må ha en viss tilknytning til inntekten. Det kan stilles spørsmål ved om kostnaden faktisk må ha ført til en inntekt. Og skal formålet til at utgiften ble pådratt ha noe å si for fradragsretten?

Et annet spørsmål er om det kreves at utgiften er egnet eller hensiktsmessig til å erverve, vedlikeholde eller sikre inntekt. Herunder om hvordan fradragsadgangen skal være for kostnader til usikre investeringer, for eksempel for forfatteres reiseutgifter.

Disse spørsmål er særlig aktuelle for forfattere. Det kan være særlig vanskelig for denne yrkesgruppen å slå fast hvor egnet eller nødvendig en kostnad er for å skape en inntekt. Utgifter kan bestå i reiser, kurs, utdanning og lignende som det vanskelig kan slås fast at har en direkte tilknytning til inntekt forfatteren senere måtte få. For eksempel er det gjerne usikkert om en forfatter ville solgt mindre av boka han skrev om han hadde droppet en reise eller et skrivekurs. Nødvendigheten av slike utgifter for å skape en inntekt er heller tvilsom. I

tillegg kan også pådratte utgifter ha andre formål i tillegg til de rent forretningsmessige. Skal skattyter da gis en forholdsmessig fradrag?

Hva gjelder utgifter med blandede formål virker det som om rettspraksis legger til grunn at man må velge en enten/eller-løsning, det vil si at det enten gis eller nektes fradrag i sin helhet for utgiften, se blant annet Rt. 2005 s. 1434 og Rt. 2008 s. 794. I Rt. 2008 s. 794 hadde skattyter pådratt seg advokatutgifter for å renvaske seg fra tiltale. Formålene bak utgiftene var at han måtte bli renvasket for å få en ny godt betalt stilling, men også å slippe straffesanksjoner. Høyesterett ga skattyter fradrag fullt ut, og ikke et forholdsmessig fradrag. Dette selv om utgiftene hadde andre formål i tillegg til erverv. Hovedformålet bak anskaffelsen av tingen ble her lagt til grunn.³¹

Utgangspunktet for vurderingen av utgiftens tilknytning til den skattepliktige inntekten er en naturlig språklig forståelse av sktl. § 6-1 sin ordlyd. Ordlyden tilsier at det må være en saklig sammenheng mellom den pådratte utgiften og den skattepliktige inntekten.³² Det fremkommer ikke av ordlyden at utgiften må være en nødvendig forutsetning for senere inntekt. Utgiften må kun ha vært pådratt ”for å erverve, sikre eller vedlikeholde inntekt”. Ordlyden kan i noen grad tale for at formålet til at utgiften ble pådratt skal ha betydning i vurderingen.

Rt. 1981. s 256 omhandlet en assuranceagent som krevde fradrag for kostnader han hadde hatt til en ”business-promotor”. Skattyters motiv bak kostnadene hadde vært å øke provisjonsinntektene sine, men kostnadene hadde ikke resultert i noen inntekt. Spørsmålet i saken var om kostnadene måtte anses som utgift til inntekts ervervelse. Høyesterett kom til at den var det og ga skattyter medhold. Førstvoterende uttalte: ”Heller ikke kan jeg anse utgiftsfradrag utelukkende med den begrunnelse at utgiften ikke var egnet til å realisere formålet. Jeg vil ikke utelukke at en utgift med sikte på å oppnå fremtidige inntekter kan være så uegnet for formålet at den allerede av denne grunn ikke kan aksepteres som utgift til inntekts ervervelse. Men når det - som i denne sak - er uomtvistet at skattyterens formål med utgiften har vært å fremme erverv av inntekt, kan det etter min oppfatning bare i rene unntakstilfelle bli tale om å nekte fradrag fordi utgiften objektivt sett ikke var formålstjenlig.

³¹ Se Zimmer (2012) s. 197

³² Se Berg-Rolness (2009)

En vurdering av utgiftens egnethet må under enhver omstendighet ta utgangspunkt i situasjonen da utgiften ble pådradd.”

Dommen viser for det første at kostnaden ikke faktisk må ha ledet til en inntekt for å være fradragberettiget. I saken hadde skattyter ikke oppnådd noen inntekt, men fikk allikevel fradrag.

For det andre viser dommen at utgiftens formål er sentral i tilknytningsvurderingen. I saken forelå det rene forretningsformål bak utgiftene, noe som veide tungt for fradrag.

For det tredje sier dommen noe om krav til utgiftens egnethet. Høyesterett utelukker ikke at fradrag kan nektes fordi utgiften ikke er egnede til å erverve, vedlikeholde eller sikre inntekt, men drøfter ikke dette som et eget vilkår for fradrag. At det ikke foreligger et absolutt vilkår om at utgiften må være egnet til å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt kommer også frem av Rt. 2005 s. 1434. Førstvoterende sa her at ” Jeg kan således ikke se at det kan være et absolutt vilkår for fradrag at kostnaden er egnet til å påvirke en skattepliktig inntektsstrøm direkte.”

En forfatters formål ved å pådra seg de konkrete kostnader må være relevant for om man skal vektlegge utgiftens egnethet. Dette kan utledes av Rt. 1981. s 256. Det er her formålet bak hver konkrete utgift som er av betydning.

Formålet ved en forfattervirksomhet, og dermed også kostnader knyttet til denne, vil gjerne være andre i tillegg til erverv av inntekt. De fleste forfattere skriver trolig (med tanke på forfatteres gjennomsnittslønn) tekster av andre grunner enn penger. Viktigere er gjerne deres forhold til kunsten, seg selv, samfunnet, etc. Det kan for eksempel tenkes at en forfatter bruker penger på en tur til Roma fordi handlingen i hans bok skal finne sted i Roma. Kostnadene knytter seg til erverv, men kan fort også ha andre formål. I disse tilfellene er det kanskje, i samsvar med dommen, større grunn til å vurdere utgiftens egnethet til å erverve, vedlikeholde eller sikre en inntekt enn der kostnadene er rent forretningsmessige. Der en forfatter også har ikke-forretningsmessige formål ved å pådra seg en utgift vil ikke, som Høyesterett sier, fradrag være utelukket ”bare i rene unntakstilfelle” jf. Rt. 1981 s. 256.

Rt. 2008 s. 794 omhandlet som sagt advokatutgifter pådratt av skattyter for å renavaske seg for brudd på regler i verdipapirhandeloven. Advokatutgiftene hadde som sagt både til formål at skattyter skulle kunne sikre seg en fremtidig høyt betalt jobb (noe som ikke ville vært mulig uten frikjennelse) og at han skulle bli frikjent for anklagene mot han. Førstvoterende sa: ”Dersom man i tilfeller som det foreliggende mener at vilkårene for fradragsrett for øvrig er oppfylte, synes det fremmed for meg at fradragsretten skal avhenge av i hvilken grad de ikke-økonomiske virkninger må antas å ha vært motiverende. For mitt standpunkt i saken er det derfor tilstrekkelig å vise til at det i denne saken utvilsomt er tale om nødvendige og egnede omkostninger, at hensynet til å opprettholde inntektsevnen under enhver omstendighet var et sentralt formål med kostnadene, og at det foreligger en «nær og påtagelig forbindelse» mellom kostnadene og inntekten.” Dommen viser at utgiftenes nødvendighet og egnethet typisk vil spille inn i vurderingen der utgiftene har andre formål enn de ervervsmessige. Dette gjør at utgiftenes formål er særlig sentralt i tilknytningsvurderingen.

Når og i hvor stor grad utgiftenes nødvendighet og egnethet skal spille inn i tilknytningsvurderingen for en forfatters utgifter vil bero på en konkret skjønnsmessig vurdering og vil ha sammenheng med utgiftenes formål.

I det følgende vil det sies noe generelt om typiske utgifter forfattere pådrar seg i anledning sin virksomhet eller sitt arbeid, og fradragsadgangen for disse.

7.4 Typiske forfatterutgifter og fradragsadgangen

7.4.1 Kontorutstyr

Kontorutstyr som for eksempel datamaskiner, skrivepult, med mer er vanlige utgiftsposter for forfattere, og (andre) næringsdrivende. Slike utgifter er normalt fradragsberettigede. Hva gjelder forfattere er deres evne til å skape inntekt avhengig av skikkelig kontorutstyr. Spørsmål kan oppstå der utstyret også brukes til private formål. Høyesterett har da som sagt lagt til grunn en løsning der det gis fullt fradrag eller ikke noe fradrag, se ovenfor. Hvis en datamaskin er kjøpt inn med det formål å skrive en bok gis det fradrag for utgiften i sin helhet (om vilkårene er oppfylt). Dette også selv om forfatteren bruker datamaskinen til andre private formål.

7.4.2 Reiser

Utgift til reise må, som vist ovenfor, ikke nødvendigvis føre til erverv, vedlikehold eller sikring av skattepliktig inntekt for å kunne fradras i inntekten. Men ettersom en reise, særlig for en forfatter, kan ha flere formål enn å skape inntekt, må det til en viss grad vurderes hva som var formålet bak reisen og om reisen var egnet til, eller hensiktsmessig for å skape skattepliktig inntekt. Et spørsmål som særlig er av interesse er reiser forfattere drar på som skal inspirere dem til å produsere bedre kunst. Bør det være adgang til fradrag for utgifter til slike reiser?

Hvor mye en skjønnlitterær forfatter tjener vil i stor grad bero på kvaliteten av det han produserer. Kvaliteten på det som produseres påvirkes igjen av hans inspirasjon. Det kan dermed argumenteres for at utgifter til slike reiser er egnet til, eller hensiktsmessig for å skape skattepliktig inntekt. Lignings-abc av 2014 legger noe annet til grunn: ”Det innrømmes ikke fradrag for kostnader til reiser som bare skal gi generell inspirasjon.”³³ Til dette kan det sies at slike reiser ofte også vil ha andre formål enn å skape inntekt, herunder private formål. Det er i tillegg vanskelig å slå fast noen faktisk tilknytning mellom reiseutgiftene og det faktiske erverv av inntekter.

Lignings-abc av 2014 sier samtidig at ”Kostnader/merkostnader til studiereiser som er foretatt av hensyn til yrkesutøvelsen er fradragsberettiget. Forfattere vil f.eks. ha krav på fradrag for slike kostnader i forbindelse med et konkret arbeid, se URD i Utv. 1980/304 (Oslo byrett)”. Hvis en forfatter skriver en bok og handlingen foregår i Amsterdam vil utgifter til en reise til Amsterdam være fradragsberettiget. Dette fordi det er en større tilknytning mellom inntekten som skapes gjennom det konkrete arbeidet og den konkrete reisen enn ved generelle inspirasjonsreiser. I noen tilfeller ville det ikke være mulig å fullføre boka uten å dra til visse steder, og da bør det foreligge fradragsrett.

Det må gjøres en konkret skjønnsmessig vurdering av reiseutgiftene og deres tilknytning til virksomheten.

³³ <http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Handboker/Lignings-ABC/Kapitler/K/?mainchapter=71784#x71784> (11.03.2014) punkt 7.13

Reisekostnader består av forskjellige utgifter og hver enkelt må vurderes hver for seg. Utgifter til flybilletter vil være de samme uavhengig av om forfatteren i eksemplet ovenfor blir i Amsterdam i 5 dager eller 5 måneder. Andre utgifter stiller seg annerledes da de er avhengig av hvor lenge forfatteren blir. Hvis en lengre reise ikke er proposjonal i forhold til forfatterens utbytte av reisen bør det neppe gis fradrag for alle kostnader. Utgifter kan da fort anses å delvis være av privat karakter, og det må gjøres en fordeling av de konkrete reisekostnadene. For eksempel kan tenkes der en forfatter bruker 5 dager til å bedrive et konkret arbeid på turen. Utgifter for disse dagene vil være fradragsberettiget, mens utgifter utover 5 dager må anses som uten tilknytning til virksomheten og således private. Samtidig er det viktig å ha det på det rene at skattyter ikke faktisk må ha fått noe utbytte av reisen for at det skal foreligge fradragsrett. Hvorvidt reisen er nødvendig eller egnet til sitt formål skal vurderes på utgiftstidspunktet jf. Rt. 1981 s. 256 se ovenfor.

7.4.3 Markedsføring

Markedsføring må på samme måte som reiser ikke nødvendigvis føre til noen inntekt, og kan fradras på samme måte som annen kostnad så sant de andre vilkår er oppfylt. I Rt. 1981 s. 256 sa førstvoterende at: ”Jeg er således ikke enig med kommunen i at det ikke er tale om en utgift i lovens forstand. Bjerke Pedersen oppnådde ingen annen motverdi for sin oppofrelse enn en usikker forhåpning om at avtalen kunne lede til aktiviteter som igjen kunne gi ham adgang til å tegne forsikringer med derav følgende provisjonsinntekter. Det ligger etter min oppfatning nær å trekke en parallell med utgifter til markedsføring.”

Markedsføring har stort sett bare inntektservervelse til formål og ikke et privat preg. Som vist ovenfor taler rettspraksis, blant annet Rt. 1981 s. 256, for at man da i mindre grad skal vurdere utgiftenes egnethet eller nødvendighet. Det bør her i større grad være opp til forfatteren selv å velge sin fremgangsmåte. Det bør da som oftest gis fradrag i sin helhet.

7.4.4 Utdannelse og kurs

For forfattere er kunnskap og dyktighet viktige faktorer for å skaffe et erverv gjennom sin virksomhet. Det kan dermed stilles spørsmål ved om utgifter til forskjellige kurs og utdannelser har tilstrekkelig tilknytning til forfattervirksomheten til å være fradragsberettiget.

Fradragsrett forutsetter at utgiften knytter seg til inntekten. Men hva med kurs og utdanning man tar for senere å kunne skaffe seg et bedre betalt arbeid? Og hva med kurs og utdanning man tar i forbindelse med en jobb man allerede har?

Ordlyden hjelper her ikke så langt på vei, men spørsmålet angående fradragsadgangen for utdanning og kurs generelt har vært oppe for vurdering i Høyesterett flere ganger. Rt. 1991 s. 1182 omhandlet fradragsrett for en lærers studietur til Egypt. Læreren underviste i historie, geografi og samfunnsfag på grunnskolenivå. Om tilknytningen mellom utgiftene og inntekten sa førstvoterende at: ”Ankemotparten er lønnstaker. Det er på det rene at hennes deltakelse i kurset verken medførte at hun fikk høyere lønn eller var nødvendig for at hun skulle beholde sin lønn. Når stilling og lønn ikke påvirkes av deltakelsen i kurset kan det vanskelig sies at kursutgiftene er pådratt til inntektens ervervelse, sikrelse og vedlikeholdelse.”

Rt. 1962 s. 614 omhandlet en tysklærer som deltok på et kurs for tysklærere i Stuttgart. Utgiftene var fradragsberettiget da de måtte anses som nødvendige for at læreren skulle kunne holde seg på høyden i sitt fag. Det ble blant annet vektlagt at læringsmetoden ved skolen forutsatte en lærer som kunne språket i sin dagligtale og dette kunne ikke oppnås ved kun å studere på et fakultet.

På bakgrunn av blant annet disse to dommene er det blitt vanlig praksis å skille mellom utdanning og kurs som holder skattyters kunnskap ajour, eller vedlikeholder gammel kunnskap, i anledning jobb, og utdanning og kurs som ikke gjør det. I juridisk teori skilles det gjerne mellom utgifter som knytter seg til inntekten og utgifter som knytter seg til inntektskilden, se Zimmer (2012) s. 207. Kurs og utdannelser for å holde seg ajour, eller vedlikeholde gammel kunnskap, i anledning jobb knytter seg i større grad til inntekt enn generell utdanning som nok må sies å knytte seg til inntektskilden.

Å holde seg ajour kunnskapsmessig er gjerne nødvendig i de fleste stillinger, og dermed også nødvendig for å beholde sin inntekt. Det samme gjelder for vedlikehold av gammel kunnskap. Ny kunnskap har derimot en mer avledet tilknytning til skattyters erverv. I Rt. 1991 s. 1182 sa førstvoterende dette generelt om utdanning i et obiter dictum: ”Før jeg går inn på dette spørsmålet vil jeg peke på at det er langvarig og sikker praksis for at utgifter til utdanning

eller videreutdanning ikke kan føres til utgift ved skattelikningen, selv om utgiftene vil være egnet til å gi skattyteren høyere inntekter i framtiden.”

Skillet mellom ajourføring og vedlikehold på den ene siden og ny kunnskap på den andre synes også lagt til grunn i Lignings-abc av 2014.³⁴

På denne bakgrunn må det trolig gis fradrag for forskjellige kurs og utdannelser forfatteren tar for å vedlikeholde sine skribentferdigheter. En forfatters utgifter til generelle utdannelser i språk og skriving er imidlertid ikke fradragsberettiget. For eksempel kan tenkes utgifter til folkehøgskole med skrivelinje. Som oftest vil nok forfattere på egen hånd vedlikeholde sine ferdigheter ved å utføre sin virksomhet. Unntak kan selvsagt tenkes. Etter lengre sykeopphold, skrivepauser, skifte av arbeid og så videre kan skriveferdighetene bli noe rustne. Et kurs for å vedlikeholde gamle ferdigheter er nok da fradragsberettiget.

7.4.5 Leie og kjøp av skrivested

Der forfatteren leier seg et kontor i anledning sin virksomhet vil utgiftene vurderes etter vilkårene for fradrag, og slike utgifter er i utgangspunktet normalt fradragsberettiget. Vanskeligere kan vurderingen være der forfatteren kjøper en egen leilighet til å skrive i. Det er ikke uvanlig at forfattere gjør dette for å få et rolig sted alene. Et annet lignende eksempel kan være forfattere som kjøper seg hytter. Utgangspunktet for vurderingen vil være den samme. Leie av kontorer har, i motsetning til kjøp av leilighet eller hytte, gjerne kun til formål å være inntektsstimulerende. Det er gjerne enklere å bruke en egen leilighet eller hytte til private formål, for eksempel til å lage mat, overnatte, se på tv, og så videre.

Ved vurderingen av om det skal gis fradrag eller ikke må det ses hen til de generelle vurderingstemaene som er nevnt ovenfor, herunder formålet ved kjøpet og utgiftens egnethet til å skape, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Der en forfatter i utgangspunktet har kjøpt en hytte for å nyte friluftsliv foreligger nok neppe en fradragsrett for kjøpet.

Men hva så med kjøp av leilighet eller hus en forfatter både bruker til sin virksomhet og lever i ellers? Utgiften er nødvendig for ervervelse av hans inntekt, men slike utgifter dekkes klart

³⁴ <http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Handboker/Lignings-ABC/Kapitler/U/?mainchapter=74824#x74824> den 10.04.2014

nok ikke da en slik utgift ikke bare er nødvendig profesjonelt, men også privat. Dette kommer klart nok frem av sktl. § 6-1 andre ledd som nevner et unntak for ”private kostnader”, herunder ”bolig”.

Mer tvilsomt er de tilfeller der forfatteren har et eget hjemmekontor. Brukes et avgrenset rom i huset kun til hjemmekontor kan forfatteren ha fradragsrett for utgifter i tilknytning til rommet.³⁵ Dette forutsetter at rommet bare brukes til hjemmekontor og ikke til private formål. Kostnader knyttet til rommet vil da ikke på noen måte være private utgifter, men være utgifter til virksomhet. Fra lignings-abc: ”Kombinert bruk av et rom i boligen til arbeidsrom og f.eks. stue eller soverom, kommer ikke under reglene for hjemmekontor. Slik kombinert bruk gir ikke rett til fradrag.”³⁶

Merk også at fradragsrett for eiendom har sammenheng med skattyters skattefrihet ved salg av bolig etter sktl. § 9-3 andre ledd. Unntaket gjelder kun for ”boligeiendom”, og slik eiendom gis det ikke fradrag for.

7.4.6 Faglitteratur

For faglitteratur må det vurderes hvor stor tilknytning litteraturen har til forfatterens erverv. Hvis en forfatter skriver bøker i skatterett får han ikke fradrag for utgifter til bøker i et helt annet fag, men han får fradrag for bøker innen skatterett og trolig også bøker fra andre rettsområder som han bruker i sin virksomhet.

7.4.7 Fjernsyn og radio

Det gis i sin alminnelighet ikke fradrag for fjernsyn og radio. Slike utgifter anses som private.

7.4.8 Skrivehjelp, manusbearbeidelse, sekretærhjelp og lignende

Utgifter til bearbeidelse av forfatterens åndsverk har klart nok tilknytning til hans erverv. På grunn av utgiftenes karakter som forretningsmessige er det neppe stor adgang til å vurdere

³⁵ Toralf Sætre (1984)

³⁶ <http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Handboker/Lignings-ABC/Kapitler/B/?mainchapter=67961#x67961> den 08.04.2014

viktigheten eller egnetheten til å skaffe assistanse til slik bearbeidelse. Forfatteren burde selv få vurdere hvordan han skal skape et best mulig produkt. Slike utgifter vil som regel i sin alminnelighet være fradragsberettiget.

7.4.9 Minstefradrag

Sktl. § 6-30 omhandler minstefradrag som allerede er nevnt en del ganger i oppgaven. Minstefradrag gis i skattepliktig arbeidsinntekt jf. første ledd bokstav a. Det gis bare minstefradrag for vederlag fra forlegger til forfatter når vederlaget er beregnet på annen måte enn etter salg jf. § 6-30 andre ledd. Forfatteren vil da ikke ha krav på minstefradraget, men fortsatt fradrag etter § 6-1. Reglene om minstefradrag er nevnt før og er ellers så generelle at det ikke gåes nærmere inn på dem her.

8 Litteraturliste

Zimmer, Frederik. Lærebok i skatterett. 6. utg. Oslo, 2012.

Berg-Rolness, Gregar. Inntekt av virksomhet. 1. utg. Oslo, 2009.

Sætre Toralf, Forfatter og skatt. 1. utg. Oslo, 1984.

Skattedirektoratet, Lignings-ABC 2013

Skattedirektoratet, Lignings-ABC 2014